

UNIVERSIDAD DE CUENCA



FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

CARRERA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

SEGUNDA EDICIÓN

TESIS PREVIA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE

MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO

**TEMA: JURISDICCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN
CENTRAL: MEDIDAS CAUTELARES, EXCEPCIONES Y ACCIÓN DIRECTA
COMO MEDIOS GARANTISTAS**

AUTOR: Ab. Silvia Viviana Muy Pérez

DIRECTORA: Dra. María Fernanda Tenorio Vázquez

CUENCA – ECUADOR

2015



RESUMEN

El presente trabajo investigativo se enfoca en efectuar un estudio acerca de la normativa vigente en cuanto a la jurisdicción coactiva de las administraciones centrales, determinar si las mismas son garantistas del debido proceso, precautelando los intereses del Estado y respetando el debido proceso de los ciudadanos.

Es importante destacar el equilibrio entre el poder estatal y el actuar del ciudadano en un Estado Constitucional de Derecho, precautelando los intereses de ambos y sobretodo procurando equiparar como una balanza a ambos, de tal manera que no sean lesionados derechos fundamentales de ninguno.

Es importante tener un criterio jurídico, técnico e imparcial para poder discernir y poder incluso proponer soluciones y prever posibles repercusiones no tan positivas que algunas normas pudieren tener.

Es por ello que un estudio en cuanto al procedimiento coactivo que día a día efectúan las administraciones tributarias centrales se torna importante puesto que claramente se pueden observar que derechos como a la libre movilidad y al patrimonio, entre otros están en juego en los mismos. Así mismo no es menos importante el precautelar y defender los intereses del Estado, en cuanto a fondos que están pendientes de recaudación, preocupación que concierne también y afecta a todos los ciudadanos, puesto que el destino de los mismos se conceptualiza para el bien común.

PALABRAS CLAVE: Coactiva, Recaudación, Debido Proceso



ABSTRACT

This research work focuses on conducting a study about the current regulations regarding the levying activity of the central government, it tries to determine if exists a right due process, thereby safeguarding the interests of the State in accordance with the right to have a due process of its citizens.

It's important to stand out the balance between the state power and rights of the citizen in a constitutional rule of law, thereby safeguarding the interests of both, and especially as a balance trying to equate the two, so that fundamental rights are not injured none.

It's also very important to have a legal, technical and impartial judgment to be able to discern and even propose solutions and provide less positive potential impacts that may result from certain rules.

That is why a study of the coercive process that every day made the tax administrations becomes important since it clearly can be seen that rights to freedom of movement and heritage, among others are at stake in them.

So it is no less important taking care and defend the interests of the State, as to funds that are pending of levying, situation that concerns and affects all citizens, since the fate of the same is destined to the common good.

KEYWORDS: Coercive, Levying, Due Process



INDICE

Contenido

RESUMEN	2
ABSTRACT.....	3
CLAUSULA DE DERECHOS DE AUTOR	6
CLAUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL.....	7
DEDICATORIA.....	8
AGRADECIMIENTO	9
INTRODUCCIÓN.....	10
CAPITULO I	12
JURISDICCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA	12
1.1 Obligaciones Tributarias de cobro vía coactiva	17
1.1.1 Nacimiento de la obligación tributaria	19
1.1.2 Extinción de la obligación tributaria	24
1.1.2.1 Formas de extinción de la obligación tributaria	25
1.2 Alcance de la responsabilidad tributaria	26
1.3 Legitimidad para el cobro de deudas por vía coactiva	29
1.4 Clasificación de tributos	32
1.5 Procedimientos Previos.....	33
1.6 Competencia Administrativa.....	34
1.7 Denominación de los Funcionarios Ejecutores	34
1.8 Formalidades sustanciales del proceso coactivo	36
1.8.1 Expediente coactivo	37
1.8.2 Auto de Pago.....	38
1.8.2.1 Concepto e Importancia del Auto de Pago	38
1.8.2.2 Estructura general del Auto de pago	39
1.8.3 Citación del auto de pago y futuras notificaciones	40
1.9 Imputación al pago	43
CAPITULO II	47
MEDIDAS CAUTELARES.....	47
2.1 Concepto	47



2.2 Tipos	48
2.2.1 Arraigo o Prohibición de Ausentarse	49
2.2.2 Secuestro, retención o prohibición de enajenar bienes	65
2.3 Cesación y suspensión de medidas cautelares	67
2.4 Legalidad	69
2.5 Análisis del artículo 1 de la Ley Orgánica de Defensa de los Derechos Laborales	69
2.6 Análisis de caso de aplicación	74
CAPITULO III	82
EXCEPCIONES	82
3.1 Oportunidad	83
3.2 Tipos	84
3.3 Análisis Jurídico y Aplicabilidad	95
CAPITULO IV	113
ACCIÓN DIRECTA	113
4.1 Oportunidad	113
4.2 Tipos	114
4.3 Análisis Jurídico y Aplicabilidad	115
CONCLUSIONES	118
BIBLIOGRAFÍA	120
ENLACES ELECTRÓNICOS CONSULTADOS	121
ANEXOS	122



CLAUSULA DE DERECHOS DE AUTOR

Silvia Viviana Muy Pérez, autora de la tesis **"JURISDICCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL: MEDIDAS CAUTELARES, EXCEPCIONES Y ACCIÓN DIRECTA COMO MEDIOS GARANTISTAS"**, reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de **Magister en Derecho Tributario**. El uso que la Universidad de Cuenca hiciere de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autora.

Cuenca, 15 de Abril de 2015

Silvia Viviana Muy Pérez

C.C. No.0104440268



CLAUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL

Silvia Viviana Muy Pérez, autora de la tesis **"JURISDICCión COACTIVA TRIBUTARIA EN LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL: MEDIDAS CAUTELARES, EXCEPCIONES Y ACCIÓN DIRECTA COMO MEDIOS GARANTISTAS"**, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autora.

Cuenca, 15 de Abril de 2015

Silvia Viviana Muy Pérez

C.C. No. 0104440268



DEDICATORIA

Dedico el tiempo, el esfuerzo y la convicción del presente trabajo
investigativo a Dios, quien me permite
continuar, luchar y vivir con total
plenitud, felicidad y amor.

Que sea El quien dirija mi camino personal, social y
laboral de tal manera que pueda servir
con honestidad, coherencia y
transparencia a la sociedad.



AGRADECIMIENTO

A toda mi familia querida: Segundo, Mariana, Andrés, Efraín, Paúl, Mariana, a mi compañero, cómplice y mejor amigo Jonathan, quienes me brindaron su amor, apoyo y ánimo siempre.

Agradezco profundamente la constancia, seguimiento y conocimientos brindados por nuestro Director de Maestría, Dr. Tiberio Torres, quien con su preocupación y responsabilidad ha impulsado que en momentos en los que casi se llegó a claudicar vuelvan esos ánimos y nuevos bríos para seguir adelante en este reto diario de superación personal.

Gracias a todos quienes formaron parte de las aulas, de las horas compartidas, de los temas discutidos, de los encuentros fraternos, gracias por todo.



INTRODUCCIÓN

Los procesos coactivos que ejecutan las administraciones centrales recaudadoras de tributos, llevan implícito el deber de precautelar tanto los intereses del Estado como el derecho del ciudadano a un debido proceso. Siendo atentatorio un abuso de poder por parte del Estado o un abuso de normativa por parte del coactivado. Por tanto, es importante efectuar un análisis jurídico entorno a la jurisdicción coactiva y determinar si es que existe un posible abuso que haya efectuado el legislador con el fin de perseguir el cobro de sus acreencias. Se busca efectuar un análisis exhaustivo de las medidas cautelares que se pueden aplicar, su eficacia, justicia y procedibilidad. También se busca efectuar un estudio en cuanto a la presentación de excepciones o la acción directa por parte de los ciudadanos que se creyeran afectados en un proceso de este tipo. Se propone asimismo un análisis de la normativa vigente, en casos particulares, para determinar su repercusión a nivel social y el efecto que ha tenido y podría tener en el país.

Las bases del buen vivir, desde el ámbito económico-tributario, igualmente se sostienen en el principio de la justa distribución de la riqueza, lo que requiere que el poder político implemente un régimen de participación y contribución económica en el que, sin perder de vista los fundamentos del buen vivir, del orden y el servicio, promueva un ambiente favorable al desarrollo de las actividades económicas que contemplan la posibilidad de la libre empresa, la inversión pública y privada, que son las que generan recursos para atender las necesidades sociales, y a su vez se consideren como instrumentos a través de los cuales el estado obtenga los medios para solventar los gastos e inversiones públicas destinadas a la realización de esos fines. Tema que es preocupación de la actividad tributaria cuyo propósito, según consta en nuestra Carta Constitucional en sus art. 156 y 157 NO ES EXCLUSIVAMENTE FISCAL, sino fundamentalmente de justicia social, pues la carga impositiva se constituye en un instrumento del desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas y del equilibrio en la prestación impositiva, con relación a las condiciones de cada uno de los contribuyentes.¹

El capítulo uno del presente trabajo investigativo, pretende efectuar un análisis de las solemnidades sustanciales que deben cumplirse de manera previa y durante el

¹ PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 146



proceso coactivo tributario dentro de cada una de las administraciones tributarias centrales; incluyendo normativa general y específica de cada una de ellas, también casos y ejemplos prácticos en sede administrativa. Además se efectúa un estudio desde el punto de vista doctrinario y también con legislación comparada con respecto a este punto. Todo este análisis será enfocado desde el respeto a las garantías del debido proceso y a la luz de las garantías constitucionales que protegen los intereses institucionales y también los intereses del ciudadano.

En el capítulo dos, se incluye un análisis jurídico puntual de las medidas cautelares determinadas en el Código Tributario para la ejecución coactiva, al ser un tema muy sensible busca profundizar en la normativa relacionada, normativa comparada, asimismo, el alcance que tiene la administración y hasta qué punto el principio de no confiscatoriedad se hace presente precautelando el interés del ciudadano. Así también se busca efectuar un análisis de los inconvenientes con los que las Administraciones Tributarias se enfrentan para la aplicación de las mismas. Así mismo se efectúa un análisis del Art. 1 de la Ley de Defensa de Derechos Laborales, de su incidencia y sus posibles efectos.

En el capítulo tres, fundamentalmente se aborda jurisprudencia y doctrina afín a las excepciones en materia coactiva tributaria considero un tema sensible para cada una de las partes involucradas, la manera de actuar en este proceso, además el alcance que tiene cada excepción que puede plantearse; así también puede incluirse en este análisis el acceso restringido al mismo para el ciudadano por la exigencia de la caución. Los casos de aplicación en los que se haya llegado a última instancia también abrirán un campo de discusión y análisis interesante.

En el último capítulo, de manera muy similar al anterior, se aborda el tema de la acción directa, su naturaleza, oportunidad para presentación y análisis jurídico en los procedimientos de ejecución coactiva.



CAPITULO I

JURISDICCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA

El deber de contribuir con el Estado se ha constituido en una premisa propia a la existencia misma de la sociedad, así se concibe en la declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, celebrada en Bogotá en 1948, igualmente en el art. 8 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, también conocida como Pacto de San José de Costa Rica y que recoge nuestra carta constitucional en su artículo 5, como el presupuesto sustancial que hace posible la realización de estos objetivos y la supervivencia misma del Estado.

Prestaciones que en razón de lo establecido en los artículos 283 y 284 de la Norma Suprema, además de ser medios para obtener ingresos públicos, constituyen instrumentos de política económica para hacer viable la vigencia de un sistema social solidario, que asegure una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza en la búsqueda del desarrollo equilibrado del territorio nacional y la integración entre regiones.

El principio constitucional que proclama la voluntad del Estado de erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza para acceder al buen vivir, orienta la función del poder público, no solamente a constituirse en el garante de la convivencia pacífica y democrática entre sus asociados en el marco jurídico vigente, sino de la existencia de un orden económico y social justo que promueva la formulación y ejecución de proyectos colectivos para conseguir ese objetivo común abarcando en él a todos los integrantes de la sociedad, y todas las gestiones públicas, que en los más diversos aspectos de orden material y espiritual se orienten al cumplimiento de esos propósitos; lo que, sin embargo está condicionado a la disponibilidad de recursos que posibiliten solventarlos. Esta concepción del tributo pone en relieve el carácter OBLIGATORIO y cuantitativo de la prestación pecuniaria y destaca los poderes con lo que cuenta el ente público para recaudarlos, colocando al ciudadano en una situación de sujeción o sometimiento al poder recaudador; sin embargo tal sujeción solo será legítima si es el resultado de la aplicación efectiva de los principios esenciales de equidad, capacidad contributiva, no confiscación,



igualdad, que dirigen la relación jurídica tributaria entre el ente acreedor y los contribuyentes. [...] no puede darse cabida a poderes soberanos que se encuentren sustraídos a toda norma o regla de derecho, más aun en el ámbito financiero, que al igual que cualesquiera otra manifestación del poder político, se encuentra subordinado en su ejercicio al conjunto del ordenamiento jurídico, cuyo cometido esencial se oriente a hacer posible la sujeción del poder a la norma, asegurando su efectivo control, eliminando toda forma de arbitrariedad y garantizando la vigencia de la equidad en el reparto de las cargas públicas. Así este deber tiene absoluta correlación con el respeto a los derechos individuales de los contribuyentes y con el conjunto de los derechos sociales que deben responder a las justas exigencias del bien común.

Para conseguir esos propósitos, la exigencia de recursos y los procesos de imposición y recaudación deben cumplirse con arreglo a criterios equitativos, que posibiliten un mínimo de seguridad económica y asistencia compensatoria a favor de los que más necesitan, evitando que el tributo constituya una eventual privación de recursos que puedan poner en riesgo la posibilidad de una vida digna, más aun en un medio como el nuestro, caracterizado por la inestabilidad económica y social particularmente generada por la desigual distribución de la riqueza... ²

Uno de los conflictos normativos existentes, es que la norma por obvias razones, no puede determinar ciertamente la cuantificación de los recursos necesarios para el cumplimiento de los objetivos propios del accionar del estado y qué cuota corresponde aportar a cada ciudadano para que se cumpla de manera “eficiente” el deber de tributar. Sería irracional medir el nivel de uso que los bienes públicos por cada ciudadano, por tanto los mismos son destinados a la generalidad, independiente incluso de que el ciudadano haga uso de ellos, por ejemplo al llevar a sus hijos a colegios particulares no estarían haciendo uso de la educación pública gratuita.

² PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 21-22



Así también, el Estado como en muchos aspectos puede actuar como cualquier sujeto de derecho. Pero obviamente, el Estado no es un sujeto de derecho cualquiera, puesto que está dotado de poderes distintos a los del resto de los sujetos comunes de derecho, y tiene como objetivo sustancial no el particular, sino el de garantizar y promover el desarrollo de la sociedad y el de todos sus integrantes, siendo su fin el de lograr el bienestar general. Ahora, una de las manifestaciones básicas del sometimiento del Estado al orden jurídico es la posibilidad tangible de que el mismo pueda ser demandado por sus acciones u omisiones que afectan los derechos o intereses legítimos de los ciudadanos. Existe una gran diferencia en la actualidad con lo que sucedía en tiempos remotos, cuando en los juicios el Estado no podía ser condenado a pagar intereses. Privilegios que en la actualidad han sido suprimidos.

Es interesante además efectuar una vista panorámica y un análisis mediante legislación comparada de otros países, en cuanto al surgimiento del control efectuado a las actuaciones de las Administraciones:

- En Francia, luego de la Revolución Francesa, *“la burguesía que asciende al poder, ante su desconfianza frente a los parlamentos, que eran los tribunales supremos de justicia y estaban integrados por la nobleza – partidaria en su mayoría del antiguo régimen monárquico depuesto por la Revolución-”, logró imponer una concepción rígida del principio de separación de poderes, estableciéndose que los tres poderes se deben confiar a autoridades independientes unas de otras, que no pueden influirse recíprocamente. Esta interpretación de la división de poderes importó, por ende, que se sostuviera la imposibilidad de que el Poder Judicial controle a la Administración, pues ésta resulta integrante del Poder Ejecutivo. Esta concepción, claramente influenciada por una realidad histórica muy particular, llevó a la sanción de dos leyes que se han hecho famosas, la primera la ley 16 del 24 de Octubre de 1790, establece en su art. 13 que las “funciones judiciales son diferentes y permanecerán siempre separadas de las funciones administrativas. Los jueces no podrán, so pena de forfaiture (es una infracción grave susceptible de ser cometida por los funcionarios públicos y castigada con la pérdida de derechos civiles por parte del funcionario infractor), perturbar de ninguna manera las actuaciones de los cuerpos normativos, ni emplazar ante ellos a*



los administradores por razón de sus funciones. A partir de estas normas, dadas por la situación social que se vivía, se estableció un sistema en el cual la Administración se constituye en Juez y parte de los procedimientos y procesos tendientes a controlar la legalidad de su obrar.”³

- En España, *“los intentos por estructurar un sistema contencioso administrativo de control del accionar de la Administración comienzan en el año 1808 cuando, mediante la Constitución de Bayona – impuesta por la invasión napoleónica- se pretendió establecer un sistema análogo al que regía en Francia en esa época. Posteriormente, en 1812, mediante la Constitución de Cádiz, se pretendió instaurar un sistema totalmente contrario, similar al inglés, y de neto corte judicialista. Ninguno de los intentos descritos, logró establecer un sistema contencioso administrativo y no es sino hasta 1845, cuando se hace efectiva la instauración de un sistema que permite el control jurisdiccional del accionar de la Administración.”⁴*
- En Italia: *“En los primeros años de la Italia unificada, esto es en 1861, rigió un sistema basado en la jurisdicción del juez ordinario para entender en los conflictos suscitados entre el Estado y los administrados. El legislador en 1889 otorga competencia a un órgano administrativo dependiente de la Administración Central, ante las situaciones en donde si bien no habían derechos subjetivos que invocar frente al tribunal judicial, existían intereses merecedores de tutela frente al accionar de la Administración, para entender en los recursos por exceso de poder o por infracción de ley.”⁵*
- Alemania: *“En la segunda mitad del siglo XIX comienza a crearse jurisdicciones administrativas independientes, pero el acceso a los mismos estaba limitado ya que era sólo competente para entender en ciertas causas expresamente enumeradas en la legislación. Luego la Constitución de 1949, en su art. 19 establece que toda persona cuyos derechos sean vulnerados por el poder público, podrá recurrir a la vía judicial, si no hubiese otra*

³ GARCIA BELSUNCE, Horacio, TRATADO DE TRIBUTACION, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires, Argentina, pg. 252-253

⁴ GARCIA BELSUNCE, Horacio, TRATADO DE TRIBUTACION, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires, Argentina, pg. 254

⁵ GARCIA BELSUNCE, Op. Cit., pg. 256



jurisdicción competente para conocer el recurso quedará abierta la vía judicial ordinaria...”⁶

Es evidente que durante muchos años, el poder estatal a lo largo del mundo tuvo características de prepotencia y de parcialidad. Más adelante sería autónomo el Poder contencioso tributario, y por ende se propende a un balance entre el accionar del poder administrativo de la Función Pública y los deberes y derechos del administrado.

La existencia de la jurisdicción contenciosa tributaria en el país y en el mundo significa en un Estado de Derecho el valor enaltecido de justicia en el ámbito impositivo, uno de los más importantes condicionantes de la seguridad jurídica, entendiéndose que un verdadero estado de derecho es en aquel en donde el poder político a más de someterse a la ley se subordina a la justicia

A más de ello, el Estado de Derecho implica la existencia de un ordenamiento jurídico que permita el libre desarrollo de las relaciones interpersonales entre particulares, garantizando la vigencia de ese conjunto de valores de contenido universal que resultan sustanciales para hacer efectiva la libertad en lo que se relaciona con el patrimonio y el derecho de los particulares a disfrutar y disponer de sus recursos económicos sin mayor restricción que la vinculación con la solidaridad y la supervivencia social. Principios que prevalecen sobre toda norma, en resguardo de los intereses generales.

El poder estatal para crear tributos y exigir la prestación tributaria, incluyendo los medios que dispone para la ejecución de sus fines, en esencia no es arbitrario o discrecional sino que requiere su sometimiento a las normas jurídicas que motivan tal creación o exigencia.

“Los lineamientos de ese ordenamiento jurídico, trascienden las legislaciones internas de los estados, constituyéndose en Estatutos de universal y obligatoria aplicación, a cuyo acatamiento se ha adecuado nuestro orden Constitucional, que si bien, acentúa el carácter coactivo y cuantitativo de la prestación, enfatiza los poderes con los que cuenta la entidad pública para recaudar el tributo colocando en una situación de sujeción y pasividad al

⁶ GARCIA BELSUNCE, Op. Cit. pg. 256



ciudadano que debe aportar, y señala también que esa obligación material, estará regida por mandato de sujeción de la Administración al Derecho y por los principios de equidad, capacidad contributiva, entre otros. Sin embargo, en nuestros estados con economías inestables, se crea cierta tendencia a reducir la iniciativa legislativa en materia tributaria a objetivos puramente recaudatorios y políticos, unas veces sin un estudio ni medición que considere el efecto que esos incrementos impositivos pudieran causar en la comunidad, en las actividades productivas y de comercio y en los contribuyentes; y otras veces soslayando o minimizando los efectos conocidos... ”⁷

La actividad ejecutiva afecta al patrimonio del deudor que incumple, en primer lugar se da de manera voluntaria dentro de los plazos reglamentarios, en la segunda fase, el cobro se obtiene coactivamente, llegándose al embargo y adjudicación de bienes del deudor, por ello, no se podría considerar al procedimiento ejecutivo como un nuevo plazo para que el deudor satisfaga su deuda, aun así, el Estado da una última oportunidad para el pago, de una mayor deuda tributaria, pero precisamente para no someterse a un largo y tortuoso procedimiento de embargo.

La ejecución coactiva de tributos que se desarrolla en el Código Tributario, es ejercida por los empleados recaudadores de las instituciones públicas, bajo las reglas y directrices establecidas en el art. 149 y siguientes del Código Tributario, a más de la normativa especial que existe contenida en leyes orgánicas o especiales aplicables para cada caso en particular.

Fundamentalmente, existen claramente dos fases en el proceso coactivo: la administrativa y la judicial. La segunda ejerce control sobre la primera.

1.1 Obligaciones Tributarias de cobro vía coactiva

El término “*obligación*” desde el Derecho Romano, se conceptúa como una “unión” o “vínculo” en el que se encontraba el deudor respecto a su acreedor. La obligación tributaria, surge del derecho romano: “*obligatio*”, término que se concibe como lazo o

⁷ Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito, Ecuador, pg. 22



nexo “*vinculum juris*” que establece la relación entre dos o más personas como deber o necesidad moral de hacer u omitir algo en orden al mantenimiento de la convivencia social y el cumplimiento de la ley.

De estos antecedentes podemos concluir que el origen de las obligaciones está en la naturaleza de ser humano y en su capacidad de interrelación con su medio; pues todo vínculo supone necesariamente la existencia de dos o más personas que actúan como sujetos activos o pasivos de una relación, en la que surge un derecho subjetivo frente a un deber correlativo, o desde el ámbito del sujeto pasivo un deber que nace del correspondiente derecho.⁸

La doctrina jurídica señala que la obligación, de acuerdo a su naturaleza, tiene como fuente la ley que actúa de forma inmediata cuando condiciona la realización de un determinado hecho a la existencia de una norma de la cual ella emana (*ex lege*), en los casos en los que surgiendo de voluntad de las personas, requiere para que surta efectos jurídicos plenos estar reconocida como tal por la ley.

*[...] la norma debe contener todos los elementos de la obligación, de tal forma que ella surge solamente cuando se produzcan los presupuestos materiales que determinan su nacimiento, en consecuencia, la carga impositiva a título de impuestos, únicamente puede ser establecida por ley y los ciudadanos cumplirán con las prestaciones en los casos, en el tiempo, con los requisitos y condiciones que las normas señalen; por lo que se excluye en el sistema impositivo la posibilidad de la intervención de la voluntad de las partes como fuente de tributos o de cualquier forma que modifique o altere su naturaleza. Las actividades tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo están constreñidas por la propia norma para cumplir las funciones específicas que aseguren la materialización de las obligaciones, con arreglo a los procedimientos establecidos.*⁹

El Código Tributario define, en su artículo 15, Obligación Tributaria, como “...el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe

⁸ PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 87

⁹ PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 88



satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, define a la Obligación Tributaria Aduanera en su artículo 107, como el “...*vínculo jurídico personal entre el Estado y las personas que operan en el tráfico internacional de mercancías, en virtud del cual, aquellas quedan sometidas a la potestad aduanera, a la prestación de los tributos respectivos al verificarse el hecho generador y al cumplimiento de los demás deberes formales...*”

En definitiva, la obligación tributaria, impone al contribuyente una determinada conducta, su naturaleza surge en el Derecho Público y la única fuente para imponer tributos es la ley.

1.1.1 Nacimiento de la obligación tributaria

Establecida la normativa que regula las relaciones jurídico tributarias, es preciso determinar la naturaleza de los tributos, su extensión, los sujetos obligados, la actividad administrativa tendiente a hacer efectiva la percepción, en definitiva todo el sistema que materialice y haga viable su encaminamiento, pues la obligación no surge por sí misma en virtud de la disposición legal, sino mediante un proceso fundamental cuyo nacimiento marca el conjunto de las relaciones jurídicas entre los sujetos activo y pasivo dando inicio a la actividad tributaria; por lo tanto, la determinación del momento en que se forma la obligación, es trascendental porque partir de él se materializa el vínculo legal y se producen los efectos constantes como presupuestos hipotéticos en cada ley impositiva, convirtiéndose en el punto de partida del vínculo jurídico del que emana el conjunto de fenómenos que hacen factible la relación tributaria y sus efectos conexos con la exigibilidad, la prestación que corresponda a cada tributo, la extinción de los créditos, la prescripción, la caducidad de la facultad determinadora, las sanciones por incumplimiento, las prerrogativas de la administración para requerir información a contribuyentes y terceros.¹⁰

¹⁰ PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 91



El Código Tributario en su artículo 18 señala que: *“la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”* del texto transcrito, se desprende que toda ley tributaria debe definir previamente los elementos que forman y estructuran cada una de las obligaciones tributarias, por lo que el nacimiento de la carga impositiva estará siempre subordinada a la verificación de lo que el propio código denomina “hecho generador” o hecho imponible, supuesto objetivo y concreto que describe en cada norma tributaria la pretensión impositiva del Estado.

De lo que se deriva no solamente la descripción del hecho imponible, sino el monto de la prestación tributaria, sus características y condiciones, incluyendo los elementos formales que la conforman, no son arbitrarios o discrecionales, sino que requieren para su eficacia partir de normas jurídicas expresas que estén subordinadas a los principios constitucionales que informan el sistema tributario.

“[...]La ley es la que en su contenido concreta la naturaleza, características y condiciones de la prestación atribuida al contribuyente, por lo que, ni la voluntad articular, ni la de la administración tributaria, puede intervenir en su creación, pues el ejercicio de facultades conferidas a los sujetos activos y pasivos de la relación jurídica tributaria por mandato de la misma ley, constituyen más bien actos formales en virtud de los cuales se procede a liquidar la carga impuesta en primer caso y a controlar y hacer efectivas las correspondientes prestaciones tributarias en el segundo. [...] La obligación tributaria nace al producirse el presupuesto de hecho del tributo, el que una vez realizado genera el vínculo jurídico entre acreedor y deudor, correspondiéndole a la administración el derecho de crédito respecto a ese hecho que describe, y al contribuyente, en el que se materializa ese hecho el deber de satisfacerlo, sin que sea jurídicamente necesaria otra actuación posterior para que nazca a la vida jurídica un tributo; así pues, el establecimiento de la base imponible y el monto de la deuda, no crean ni perfeccionan obligación alguna, son medios a través de los cuales acreedor y deudor reconocen y declaran una obligación preexistente sobre la que realizan su determinación o liquidación. Consecuentemente, el mandato abstracto contenido en la ley se individualiza con la realización del



*presupuesto del hecho tipificado en ella, al configurarse todos los elementos objetivos y subjetivos que constituyen los presupuestos de la norma*¹¹

La determinación efectuada por la administración tributaria, se reduce a un acto formal en virtud del cual se reconoce y califica el presupuesto como elemento apto y suficiente para el nacimiento de la obligación a cargo de un sujeto determinado y hace posible el comprobar la veracidad y cumplimiento de la prestación en la medida establecida en la ley.

En tanto que, la declaración constituye el acto del sujeto pasivo de la relación tributaria, a través del cual se produce el cumplimiento de su deber para con el Estado. [...] *Es la ley a la que le compete definir la naturaleza y extensión de la prestación debida y no a la administración tributaria o al contribuyente.* [...]

Para el nacimiento de la obligación tributaria se precisa de la reunión de dos elementos:

- la norma jurídica tributaria y
- el hecho generador.

La norma da relevancia y juridicidad al supuesto de hecho, y esa misma norma se sustenta en el hecho descrito para la generación de los efectos o consecuencias jurídicas, en esa razón, al materializarse el presupuesto de hecho, nace el crédito.¹²

*...La voluntad del ente público únicamente puede dirigirse a hacer efectiva la deuda del contribuyente a través del procedimiento liquidatorio que en cada caso corresponda, pero dando siempre por supuesto que dicha deuda existe, ya que la voluntad del fisco, por sí sola, jamás podría llegar a engendrarla...*¹³

La base imponible y la cuantía tienen fundamental importancia en la conformación y aplicación del tributo, puesto que verificado el hecho produce como consecuencia la obligación de pagar una cantidad o importe al acreedor.

¹¹ PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 92

¹² PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 93

¹³ PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, cita de SAINZ DE BUJANDA, Fernando – *Nacimiento de la Obligación Tributaria-Hacienda y Derecho- Madrid- Instituto de Estudios Políticos, 1966- pág. 52-*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 94



El señalamiento de la cuantía es el instrumento del que se sirve la ley para establecer la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo (generalmente) y el límite hasta el que puede extenderse la prestación obligatoria. La base imponible, conocida también como monto imponible, está constituida por una expresión cuantificada en cifras o magnitudes económicas sobre las que se aplicarán las tarifas señaladas en la ley para hacer posible la gradación y materialización o existencia real del tributo. El señalamiento de esta base es igualmente una condición esencial para la configuración de la carga tributaria, está constituida por una operación aritmética que requiere de una serie de análisis para resolver situaciones definidas en la ley respecto a rebajas, deducciones, retenciones; o relacionadas con la valoración de los bienes, cuantificación de ingresos, egresos o gastos, incrementos o pérdidas del patrimonio, etc. En tanto que la cuantía corresponde a la magnitud económica que establece el monto real de la imposición como resultado del cálculo que parte de la base imponible, a la cual se aplica en un porcentaje o fracción numérica establecida para cada una de las diversas manifestaciones de los hechos determinados en cada norma como presupuesto del tributo, es decir que, a cada hecho generador debe corresponder una tarifa o porcentaje; en efecto, todas las leyes tributarias ecuatorianas describen los hechos o circunstancias que configuran el tributo y junto a esa identificación normativa se sitúa la base imponible que será determinada según esa descripción normativa y la tarifa o porcentaje que servirá para establecer su liquidación y definir la cuantía de la prestación. Liquidación que puede ser realizada por el propio sujeto pasivo y luego comprobada en ciertos casos, por el acreedor tributaria y en otros establecida directa o presuntivamente, por la intervención de la administración respectiva.

*La **cuantía** puede consistir en el señalamiento por parte de la ley de una suma fija de dinero que debe pagar el contribuyente al verificarse el hecho generador, llamada también tarifa o tasa fija. Pocos tributos mantienen esta característica impositiva del régimen tributario arcaico, que se fundamentaba en la igualdad de las personas frente al Estado. [...] y la más común, aplicable a la mayoría de tributos: el importe variable, que tiene su origen y fundamento*



*en el principio de progresividad y de justicia tributaria, se constituye un instrumento para medir la capacidad económica de los contribuyentes, al señalar un criterio unitario o medida, denominado ALÍCUOTA, referente una cantidad determinada de dinero o valor de los bienes gravados y expresada en porcentajes [...] Este importe, se distingue según la disposición del cálculo, si el porcentaje se aplica siempre y en la misma medida, cualquiera que sea el monto de la base imponible. La progresividad puede ser continua, según el legislador haya establecido bases tributarias de tal modo que superada esa base, se ingresa a una nueva tarifa creciente, o escalonada, cuando los límites establecidos para cada base, tienen un monto fijo de pago además de un porcentaje creciente.*¹⁴

En el ámbito aduanero, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones en su artículo 109, determina al Hecho Generador de la obligación tributaria aduanera como el ingreso de mercancías extranjeras o la salida de mercancías del territorio aduanero bajo el control de la autoridad aduanera competente.

Así también es importante analizar la parte en la que el mismo artículo señala los casos en los que NO nace la obligación tributaria aduanera, esto es, en los siguientes casos:

- Cuando las mercancías que atraviesen el territorio aduanero nacional realizando un tránsito aduanero internacional al amparo de la normativa aplicable a cada caso aunque sí se sujetan al control aduanero; (puesto que, el régimen de tránsito aduanero internacional es el régimen especial aduanero mediante el cual las mercancías son transportadas bajo control aduanero con suspensión del pago de los derechos e impuestos y recargos eventualmente exigibles, pero es imprescindible el estricto control aduanero...)

¹⁴ PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 99-100



- Cuando las mercancías ingresen al territorio aduanero como parte de una operación de tráfico internacional de mercancías, con destino a un territorio extranjero, incluido el régimen de transbordo; (el cual también debe estar sujeto únicamente a control aduanero y sujetarse a procedimientos simplificados...)
- Cuando existan mercancías que arriben forzosamente, salvo que la persona que tenga el derecho de disponer sobre dichas mercancías exprese mediante la respectiva declaración aduanera su intención de ingresarlas al territorio aduanero nacional, sin perjuicio de la obligación de someterse a control aduanero.

Situaciones que considero han sido tomadas en cuenta por parte del legislador con certeza, puesto que en las mismas no sería dable, no se podría configurar el hecho generador del tributo aduanero, sería injusto y hasta jurídicamente improcedente la determinación y cobro de tributos por estas circunstancias particulares.

1.1.2 Extinción de la obligación tributaria

En las relaciones tributarias, una etapa muy delicada, desde el punto de vista del ente acreedor, es la de la extinción de la obligación tributaria, o el fin del vínculo jurídico, pues a través de él se produce el cumplimiento de la prestación monetaria por parte de los contribuyentes, en el mejor de los casos.

Al ente acreedor le interesa por tanto, que por cualquier medio, se hagan efectivas las obligaciones establecidas en la ley. En consecuencia una vez realizado el supuesto hecho generador del tributo, la condición de ente acreedor corresponde a la administración y la de deudor al sujeto pasivo. *Constituyendo entonces la obligación tributaria, un nexo o vínculo de naturaleza jurídica, que liga a las dos partes de esa relación, acreedor y deudor, nexo que solo se extingue, con la prestación de la deuda por parte del deudor, para hacer posible la extinción de la carga impositiva, la misma ley ha concedido a la administración una facultad específica denominada facultad RECAUDATORIA, que como parte de la gestión administrativa tiene por objeto el ejercicio de las funciones conducentes al cobro de las deudas*



tributarias. Desde el punto de vista del contribuyente, la regulación de la función recaudatoria se configura jurídicamente a través de manifestaciones formales que pueden cumplirse de diferentes modos, VOLUNTARIA o NORMAL, cuando el sujeto pasivo de manera libre y espontánea realiza la prestación establecida, es decir extingue el vínculo jurídico; DE APREMIO, que se produce siempre que el deudor se niega u opone a acatar el contenido de la obligación, lo que implica el uso de métodos, por parte del acreedor, para forzar su cumplimiento, generalmente vía apremio y a través de los medios establecidos en el Código Tributario.¹⁵

1.1.2.1 Formas de extinción de la obligación tributaria

El Código Tributario en su art. 37, señala los modos de extinción de la obligación tributaria, señalando las siguientes:

- 1. Solución o pago;*
- 2. Compensación;*
- 3. Confusión;*
- 4. Remisión; y,*
- 5. Prescripción de la acción de cobro.*

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en su art. 114 señala las siguientes modalidades como medios para la extinción de la obligación aduanera tributaria, en virtud de las particularidades que caracterizan las actividades de comercio exterior:

- a. Pago;*
- b. Compensación;*
- c. Prescripción;*
- d. Aceptación del abandono expreso;*
- e. Declaratoria del abandono definitivo de las mercancías;*
- f. Pérdida o destrucción total de las mercancías; y,*
- g. Decomiso administrativo o judicial de las mercancías.*

¹⁵ PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 102-103



El Código Tributario, norma rectora en el ámbito de la Administración Tributaria Interna, y supletoria en el ámbito de la Administración Tributaria Aduanera; señala en su artículo 56 que, la interrupción de la prescripción de la acción de cobro se dará por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación del auto de pago; **no se tomará en cuenta** la interrupción referida, cuando la ejecución se hubiese **detenido por más de dos años**, salvo lo ordenado en el art. 247 ibídem, o por el afianzamiento de las obligaciones tributarias en controversia.

Norma fundamental al momento de definir los mecanismos, modalidades y tiempos de cobro vía coactiva, y del impulso y continuidad que tienen las Administraciones Tributarias que dar a los procedimientos coactivos iniciados para evitar que la acción de cobro prescriba en detrimento de los intereses estatales. No obstante, no está facultada la Administración, en el caso de incurrir en una prescripción de acción de cobro en declararla de oficio, correspondiendo demandarse por cuerda separada por parte del contribuyente afectado este particular.

1.2 Alcance de la responsabilidad tributaria

El Código Tributario en su artículo 26 establece que toda obligación tributaria es **solidaria** entre el contribuyente y el responsable, es decir que los responsables responden ante la administración tributaria, con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo.

En el caso de los responsables por representación cuya enumeración consta en el art. 27, su responsabilidad se genera por incumplimiento de los deberes tributarios respecto al cumplimiento de todas las obligaciones principales y/o accesorias que la ley impone con respecto a los bienes o recursos que administran. La responsabilidad ha de extenderse a los períodos en los que los administradores actuaron como tales y alcanza a la totalidad de la deuda tributaria.

En el evento que el nombramiento haya caducado por el transcurso del plazo para el cual fue designado, no implica su cese automático de la responsabilidad, pues la misma se extiende hasta el momento de su sustitución.



Dos aspectos que en esta materia han generado controversia por la falta de claridad de las normas tributarias ecuatorianas, se refieren a la responsabilidad de los administradores sobre las deudas determinadas o liquidadas por el propio contribuyente o por la administración tributaria, que han quedado impagas y el alcance de la responsabilidad respecto a las sanciones pecuniarias impuestas por faltas reglamentarias, al momento de producirse la liquidación de una sociedad. Al efecto habrá de considerarse que la representación legalmente se configura en el mandato o autorización que confiere una persona jurídica a una persona natural, para que la represente, administre sus bienes y cumpla con los deberes legales y estatutarios que esa calidad le corresponde. En el ámbito impositivo esa calidad establece también la relación tributaria de Derecho Público, en la que la prestación impositiva constituye un deber constitucional que atañe a las personas jurídicas, en la medida y bajo los principios legales, cuya titularidad la ejerce el representante legal quien debe realizar todas las gestiones para dar cumplimiento a la prestación, deber que tiene como contrapartida el poder con el que cuenta la administración tributaria para recaudarlo incluso utilizando la vía coactiva, cuando no se ha cumplido con la mencionada obligación. El Código Tributario en su artículo 15 define a la obligación tributaria como el vínculo jurídico que surge entre “las entidades acreedoras del tributo y los contribuyentes o responsables de aquellos” y luego en el art. 26, en concordancia con el art. 27 del mismo cuerpo legal, establece la categoría de responsable a quien por disposición de la ley debe cumplir las obligaciones atribuidas al contribuyente. Acorde a las disposiciones enunciadas la responsabilidad en materia tributaria ubica al acreedor en la misma condición que la del contribuyente, lo cual significa que la obligación tributaria debe ser EXIGIDA, en el caso de las personas jurídicas, a quien como administrador o representante legal ha generado con su intervención directa o indirecta la realización del hecho imponible. En ese sentido, están obligados a cumplir las obligaciones formales y a pagar los tributos que corresponden a sus representadas, sea con los recursos que administren o que dispongan, o en su defecto con su propio peculio. En los casos anotados, sea que la obligación se haya establecido por la declaración del contribuyente o por determinación efectuada y notificada en debida forma por la



administración, se genera la obligación de pago. En los supuestos en los que tales obligaciones no fueron satisfechas al tiempo de liquidación de la sociedad, no puede entenderse que desaparece la obligación preexistente y con ella la responsabilidad del deudor solidario, dado que la existencia de la obligación tributaria, los sujetos a que son responsables de su prestación, las formas y modos de su extensión, provienen de las disposiciones legales que informan el ordenamiento tributario, y en esa razón, si la ley no ha establecido expresamente este particular, la disolución de la empresa no extingue las obligaciones que a título de tributos y sus accesorios intereses y multas, legítimamente han sido determinadas a favor del Estado, antes de su extinción. Es obligación el representante legal al promover la disolución voluntaria y anticipada de la empresa, disponer que se paguen las deudas pendientes de la sociedad, el no hacerlo implica no actuar con lealtad y diligencia propia del administrador, por lo que acorde a la norma tributaria invocada, en relación con los arts. 125 al 128 de la Ley de Compañías, los administradores que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión. En consecuencia, si la obligación adeudada surge del incumplimiento del pago que en ejercicio de su función debió efectuar el administrado cuando ejercía su mandato, con su propio peculio deberá realizar la prestación de esas obligaciones. Concluimos que la responsabilidad de los administradores de las sociedades que cesen en su actividad, alcanza a la totalidad de las obligaciones pendientes, y a todas aquellas que se puedan atribuir a la sociedad en el momento de cese, tanto si ya están liquidadas, como aquellas que han sido determinadas, pero que se encuentren pendientes de liquidación. Casos en los que el derecho de la administración a perseguir su cobro contra el responsable, prescribe transcurridos los cinco años contados desde la fecha de la declaración o determinación en su caso, o de aquella en la que se notifique con la resolución con la que se impone la sanción. La responsabilidad de los adquirentes art. 28 del Código Tributario, esto es de las personas naturales o jurídicas, singularizadas en la norma que suceden a otra u otras en la titularidad de bienes o en el ejercicio de una actividad económica por cualquier concepto, el adquirente o nuevo titular, se constituye en responsable solidario de las obligaciones tributarias contraídas por el



*anterior titular y derivadas del ejercicio de la actividad en los supuestos establecidos en el artículo referido.*¹⁶

Es interesante efectuar un análisis respecto a este particular, en los casos en los que la sociedad o compañía actualmente se encuentra liquidada e incluso cancelada, para la Administración Tributaria, que no ejerció su acción coactiva a tiempo, cuestiona la procedibilidad de una acción coactiva, y la norma nos remite a los responsables solidarios, el representante legal del tiempo en el que fue determinada la obligación e inobservó su pago, y del siguiente que le sucedió en el cargo y que también desconoció un pago voluntario... ¿contra quién correspondería el cobro...? Puesto que, el hecho de que la empresa esté disuelta, no es un modo de extinguir la obligación tributaria... Lo procedente entonces, sería iniciar la acción de cobro en contra del representante legal, en virtud y análisis del tiempo en el que estuvo en el cargo, cuestión que es bastante sencilla actualmente, con una simple consulta en la página web de la Superintendencia de Compañías que transparenta un histórico de los datos de el o los representantes legales de las empresas.

1.3 Legitimidad para el cobro de deudas por vía coactiva

Para el cobro de cualquier obligación tributaria que esté pendiente, la misma debe cumplir con ciertos requisitos sustanciales, fundamentalmente la obligación debe ser **DETERMINADA, LÍQUIDA** y de **PLAZO VENCIDO**.

Como requisito esencial, constituyendo solemnidad propia del proceso coactivo, es necesario que la obligación sea líquida, que consiste en una cosa cierta y determinada, caso contrario pasaría ser de aquellas deudas que están sujetas a disputa o controversia que no se sabe en realidad y con certeza si va a ser en un momento dado exigible, de las que debe esperarse un pronunciamiento de la autoridad competente.

Con respecto al requisito de PLAZO CUMPLIDO o VENCIDO, al tratarse de títulos ejecutivos, tienen inherente la obligación de ser pagados incondicionalmente la suma de dinero que consta en estos documentos, mismo que se convirtió en exigible al momento que venció el tiempo para su pago.

¹⁶ PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 141-142



REQUISITOS PREVIOS AL INICIO DE ACCIÓN COACTIVA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SERVICIO DE RENTAS INTERNAS: TÍTULOS DE CRÉDITO

El art. 149 y siguientes del Código Tributario, determinan la aplicabilidad de los títulos de crédito, mismos que serán emitidos por Autoridad Competente de la respectiva administración.

Los títulos de crédito también llamados órdenes de cobro serán emitidos cuando la obligación tributaria fuere **determinada, líquida** y de **plazo vencido**; pueden existir diversas fuentes como son, entre otras:

- declaraciones del deudor tributario
- actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas (generalmente de determinación de obligación tributaria – rectificación de tributos)
- sentencias del Tribunal Contencioso Tributario o de la Corte Suprema de Justicia, cuando modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique nueva liquidación.
- multas o sanciones cuando las resoluciones o sentencias que las impongan se encuentren ejecutoriadas.

Es importante señalar que, mientras esté pendiente de resolución un reclamo o recurso administrativo; no podrá ser emitido el título de crédito respectivo.

Los requisitos legales que deben constar en todo título de crédito son los señalados en el art. 150 del Código Tributario, cuya omisión a la excepción del numeral 6, causaría nulidad del mismo.

Una vez emitido el título de crédito se debe notificar debidamente, concediendo el plazo de OCHO DÍAS HÁBILES al sujeto pasivo para el PAGO, tiempo en el que el sujeto pasivo podrá:

1. cancelar su deuda
2. solicitar una compensación
3. solicitar concesión de facilidades de pago



4. presentar reclamo administrativo en el cual únicamente podrá efectuar observaciones respecto:
 - del título de crédito o,
 - del derecho para su emisión

En el primer caso, ya no sería necesaria la acción coactiva. En el segundo caso, se procedería según el art. 51 y 52 del Código Tributario. En el tercer caso, se seguirá lo determinado en el art. 152 ibídem, con los requisitos establecidos, mismo que es inaplicable en el caso del pago de tributos percibidos y retenidos por agentes de percepción y retención; la aceptación a trámite de las facilidades de pago suspenderá la ejecución coactiva; de ser aceptada seguirá suspendida mientras el sujeto pasivo no caiga en mora; y de ser rechazada la misma podrá ser impugnada ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario. En el cuarto caso el inicio de la acción coactiva se suspende mientras se resuelve el reclamo administrativo.

Así también, el Art. 160 del Código Tributario, determina como Orden de cobro a *“Todo título de crédito, liquidación o determinación de obligaciones tributarias ejecutoriadas, que no requieran la emisión de otro instrumento, lleva implícita la orden de cobro para el ejercicio de la acción coactiva.”*

REQUISITOS PREVIOS AL INICIO DE ACCIÓN COACTIVA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR

Para el ejercicio de la acción coactiva, según lo ordena el art. 118 del COPCI, **será título ejecutivo y suficiente:**

- la liquidación
- liquidación complementaria
- rectificación de tributos o,
- el acto administrativo firme que imponga una sanción.

Documentos que deberán estar debidamente notificados y se debe constatar que no exista ningún recurso administrativo o judicial para el inicio de la acción coactiva.



Nótese que el procedimiento del SENAE no contempla la emisión de un título de crédito para la acción coactiva, siendo de directa aplicación para su cobro los documentos referidos.

1.4 Clasificación de tributos

El presente estudio no pretende ahondar en conceptos de tributos cuyo cobro lo protagonizan tanto el Servicio de Rentas Internas y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, al ser un tema trascendental y amplio, pero si se busca efectuar una visión global de los mismos

TRIBUTOS, ENTE RECAUDADOR: SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario)

- REGIMEN ESPECIAL

Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE): Compila en una cuota mensual el pago de impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

- REGIMEN GENERAL

Impuesto a la renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Especiales, Impuesto a la salida de divisas, Impuesto a las tierras rurales, Impuesto a los activos financieros en el exterior, Impuesto a los ingresos extraordinarios, Impuesto a la propiedad de vehículos motorizados, entre los más importantes.

TRIBUTOS, ENTE RECAUDADOR: SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones)

Derechos arancelarios

Impuestos establecidos en leyes especiales (IVA - ICE)

Tasas por servicios aduaneros



A más de la recaudación de los impuestos, ambas administraciones también tienen a su cargo el cobro de multas y sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias, así como la ejecución de garantías (ámbito aduanero); además tienen la facultad de cobro de acreencias de naturaleza distinta a la tributaria, como lo señala el art. 118 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador ejercerá la acción coactiva para recaudar los valores que se le adeuden por **cualquier concepto**.

1.5 Procedimientos Previos

Los procedimientos previos de toda acción coactiva son las gestiones de pago, que generalmente son:

- Llamadas telefónicas
- Oficios de solicitud de pago
- Mensajes de texto
- Correos electrónicos

En todo proceso de cobranza, en primer lugar se darán las gestiones propias del proceso de cobro, gestión que si bien no es obligatoria ni tiene reglado un procedimiento, es una herramienta con la que cuentan las Administraciones, de tal forma que si se consigue un pago voluntario, se podrán optimizar recursos y se podrá liquidar esa obligación tributaria.

Una vez agotadas las vías de cobro persuasivas, se determinará la idoneidad de ejecutar un cobro vía coactiva, con la respectiva remisión de la documentación válida y suficiente al funcionario ejecutor, previo informe de no cancelación total o de existir incumplimiento de facilidades de pago, serán ejecutadas las acciones propias de la jurisdicción coactiva.

Es interesante denotar, a manera de estudio de legislación comparada, que en Colombia se dan las siguientes etapas en lo referente a la gestión de cobro:

***“Cobro persuasivo: Es la oportunidad en la cual la entidad de derecho público acreedora invita al deudor a cancelar sus obligaciones previamente al inicio del proceso de cobro por jurisdicción coactiva, con el fin de evitar el trámite judicial, los costos que conlleva esta acción, y en general solucionar el conflicto de una manera consensual y beneficiosa para las partes.*”**



Invitación Formal: *Es la sugerencia cordial, por parte del encargado del cobro persuasivo a través de oficio dirigido al deudor para recordarle la obligación a su cargo o de la sociedad que él legalmente representa, la necesidad de su pronta cancelación, y el deseo de la entidad acreedora de solucionar el asunto mediante un acuerdo amistoso sin necesidad de acciones judiciales de ninguna naturaleza. Con esta comunicación se le informa al deudor el nombre del funcionario a cuyo cargo se encuentra el cobro, sitio en donde se le puede tender, plazo límite para efectuar el pago de la obligación y la salvedad de que si no concurre a esta citación, la entidad se verá en la obligación de iniciar proceso ejecutivo por jurisdicción coactiva.*

Llamada telefónica: *Posteriormente, al envío del oficio el funcionario a cargo procederá a llamar al deudor para solicitar el pronto pago...*¹⁷

Siendo interesante el empleo del término **invitación al pago**, puesto que familiariza y no conmina fríamente al pago, pudiendo resultar en una actitud positiva favorable para el pago.

1.6 Competencia Administrativa

La competencia la señala el art. 158 del Código Tributario, que señala en su parte pertinente: “...La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil. Las máximas autoridades tributarias podrán designar recaudadores especiales, y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales que estimen necesario.”

La competencia del Director Distrital de las distintas Direcciones del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, se encuentra normada según el art. 218, literal h) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, que establece que una de las atribuciones de la Aduana es la de ejercer la acción coactiva en nombre del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

1.7 Denominación de los Funcionarios Ejecutores

Al ser la coactiva un procedimiento mediante el cual la Administración Tributaria puede cobrar acreencias sin tener que recurrir a la Función Judicial. El estado ejerce

¹⁷ www.mineducacion.gov.co/1621/articles-100260_archivo_pdf1.pdf



sus deberes y atribuciones mediante instituciones, creadas por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado; por tanto las Administraciones Tributarias, instituciones del presente estudio, tienen una especial posición frente a la Función Judicial puesto que a diferencia de los particulares pueden obviar acudir al Juez para dotar de fuerza de ejecutoría a sus actos y resoluciones, para hacerlos exigibles e imponerlos al ciudadano.

Las decisiones de la Administración Pública se ejecutorían por sí mismas, se presumen legítimas, obligan sin necesidad de auxilio judicial y se pueden cumplir de oficio, por tanto la Administración Pública goza de la capacidad para tutelar por sí misma sus propias actuaciones y situaciones jurídicas, sin requerir tutela judicial.

Se ha generalizado la denominación de “*jueces*” a los funcionarios de la administración pública que ejercen la jurisdicción coactiva, pero la naturaleza de esta función es precisamente no pertenecer a la Función Judicial, sino a la misma institución recaudadora de acreencias. Por tanto la denominación de “*jueces*” solamente la tienen aquellos investidos de jurisdicción conforme al principio de la división de poderes del Estado, esto es a quienes pertenecen a la Función Judicial. Siendo entonces la denominación correcta la de “*funcionario ejecutor o recaudador*”.

“El Procedimiento coactivo no es un juicio sino una simple medida administrativa para hacer efectivo el cobro del dinero adeudado a las instituciones que gozan del respectivo privilegio.”¹⁸

Pero, el hecho de que las Administraciones Tributarias tengan legitimidad en sus actos no significa que sean definitivos y de última instancia, todos los actos son perfectamente impugnables, en caso de coactiva ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario competente, al ser el procedimiento coactivo lleno de formalidades con mayor razón; sin perjuicio de la responsabilidad que por sus actuaciones inobservando la ley deba tener frente al coactivado.

La Ley Orgánica de la Función Judicial, actualmente derogada, en su art. 3, inciso 3, dándoles a los funcionarios ejecutores, que ejercían jurisdicción coactiva, la

¹⁸ BAYONA, Miguel, “*El Proceso Coactivo en el Ecuador y su Jurisprudencia*”, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador, 2010, pg. 116



categoría de jueces especiales que a su vez eran un tipo de juez con jurisdicción legal.

Pero, el Código Orgánico de la Función Judicial, derogó este artículo y considera respecto a las actuaciones de los funcionarios ejecutores, lo señalado en el art. 31 ibídem que dice: ***“Principio de impugnabilidad en sede judicial de los actos administrativos. Las resoluciones dictadas dentro de un procedimiento por otras autoridades e instituciones del Estado, distintas de las expedidas por quienes ejercen jurisdicción, en que se reconozcan, declaren, establezcan, restrinjan o supriman derechos, no son decisiones jurisdiccionales; constituyen actos de la Administración Pública o Tributaria, impugnables en sede jurisdiccional.”***

Por ende, no restringe su actuación, sino la supedita a su naturaleza de impugnables en sede judicial, lo cual representa una garantía al coactivado. Por tanto, en el Ecuador, la jurisdicción coactiva, no implica el ejercicio de la función jurisdiccional.

Un análisis al respecto se va a profundizar un poco más, en el punto de estudio no. 2.2.1, cuando se analicen los argumentos que refutan la denominación de jueces y la calidad de tales en jurisprudencia.

1.8 Formalidades sustanciales del proceso coactivo

El artículo 165 del Código Tributario determina como solemnidades sustanciales al proceso de ejecución las siguientes:

- 1. Legal intervención del funcionario ejecutor;*
- 2. Legitimidad de personería del coactivado;*
- 3. Existencia de obligación de plazo vencido, cuando se hayan concedido facilidades para el pago;*
- 4. Aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas; y,*
- 5. Citación legal del auto de pago al coactivado.*

Lo dicho, al ser el procedimiento coactivo un procedimiento formalista, la norma es muy puntual en definir sus formalidades sustanciales, sin las cuales un procedimiento coactivo no podría prosperar, en primer lugar se debe definir la legal intervención del funcionario ejecutor que generalmente proviene de la



delegación de las Direcciones Generales hacia las regionales o distritales a los respectivos funcionarios que ejercerán esta delicada función, legalizando de esta manera su intervención, caso contrario cualquier funcionario podría ejercerla, lo cual sería incluso hasta confuso para el coactivado.

En cuanto a la **legitimidad** de la personería jurídica del coactivado, la misma puede darse por cuanto el mismo no fue identificado con sus nombres y apellidos o se trate de una persona que no funge las funciones de representante legal en el caso de las empresas, o también entre los cuales está el hecho de haber emitido y notificado títulos de crédito a nombre de una razón social inexistente o errónea.

El simple hecho de no aparejar a la coactiva los títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas conlleva la nulidad del procedimiento coactivo, cuestión aparentemente muy sencilla que no puede ni debe descuidar el funcionario ejecutor.

Finalmente, la citación legal del auto de pago al coactivado, se desprende incluso del punto 2) puesto que, si no existió legitimidad de personería del coactivado, mal se podría entender que se dio una citación legal del auto de pago. La citación con el auto de pago es una solemnidad reglada siendo entonces de obligatoria observancia y no se presta a interpretación.

Altas son entonces las probabilidades de que un proceso coactivo que haya omitido las formalidades sustanciales mencionadas pueda ser declarado nulo, por tanto es fundamental cuidar de todos y cada uno de los componentes que conforman el procedimiento.

1.8.1 Expediente coactivo

El expediente del procedimiento coactivo en su inicio estará conformado por todos los documentos que constituyan el Título base de la acción ejecutiva, esto es *títulos de crédito válidos, o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas*, mismos que acompañarán y serán respaldo al auto de pago.



*“Acompañar a más del título ejecutivo o de crédito que de acuerdo al Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Guillermo Cabanelas, ED. Heliasta, Tomo VIII, Pág. 105, **“es el que contiene de manera eficaz un derecho de crédito exigible a favor de una determinada persona o de su poseedor y contra otra concreta en todo caso”**, para que se ejecute el cobro en representación de la institución pública, debe haber la respectiva orden de cobro, sin este mandato, el empleado recaudador no podrá iniciar el juicio coactivo. Esta orden puede ser general o especial, legalmente transmitida por la autoridad correspondiente. Esta imposición de cobro lleva implícita para el empleado recaudador, la facultad de proceder al ejercicio de la jurisdicción coactiva...”*¹⁹

A partir de esta documentación se irá conformando el cuerpo del expediente coactivo, y se irán adjuntando los oficios de medidas cautelares, las respuestas a los mismos, entre otras diligencias hasta completar el cobro de lo debido.

1.8.2 Auto de Pago

1.8.2.1 Concepto e Importancia del Auto de Pago

Según el Diccionario Léxico Jurídico Tributario del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, auto de pago es *“la providencia con la que se inicia el procedimiento de ejecución coactiva”*, también lo define como el *“Emplazamiento que hace el funcionario recaudador al deudor tributario, conminándolo al pago de la obligación en el término de tres días o a la dimisión de bienes suficientes que cubran la obligación principal, intereses y multas, bajo prevenciones de embargo”*

El auto de pago será dictado tras verificarse que, el deudor no ha satisfecho la obligación tributaria requerida (acciones de cobro) o solicitado facilidades de pago exista obligación de pago vencido (cuando corresponda), mediante el cual ordenará al deudor y a sus garantes que paguen la deuda o dimitan bienes dentro de **TRES** días contados desde el siguiente al de la citación del mismo, caso contrario serán embargados bienes equivalentes al total de la deuda: esto es capital, intereses y costas.

¹⁹ BAYONA, Miguel, *“El Proceso Coactivo en el Ecuador y su Jurisprudencia”*, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador, 2010, pg. 31



El auto de pago produce varios efectos: da valor legal al inicio del cobro vía coactiva, haciendo efectivo el derecho a la aplicación de medidas cautelares para la recuperación de valores pendientes de cobro; posibilita que los sujetos pasivos de la obligación tributaria o los afectados por los actos o resoluciones emitidos, conozcan las decisiones adoptadas por las autoridades de la materia para que puedan ejercer su derecho a la defensa consagrado en la Constitución.

1.8.2.2 Estructura general del Auto de pago

La estructura general del Auto de Pago se describe de la siguiente manera, todo auto de pago debe contener:

- Lugar, fecha y número de emisión
- Normativa que fundamenta su emisión
- Autoridad y Dirección que lo emite
- La descripción minuciosa de las obligaciones impagas
- La correlación entre el deudor y garante con las obligaciones señaladas
- El valor de la obligación individual y en total, en letras y números
- La orden al deudor de pago o dimisión de bienes para el embargo en el término de tres días y la obligación de señalar domicilio legal
- Imposición de las medidas cautelares que se creyeren convenientes para garantizar el cobro de la deuda
- Dirección de notificación del deudor
- Designación del secretario ad hoc
- Designación del funcionario que dirigirá la ejecución (cuando no sean abogados el funcionario ejecutor o el secretario adhoc)

El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, mediante Resolución 283, publicada en el Registro Oficial No. 800 del 01 de Octubre de 2012, emite las Disposiciones Generales para Ejercicio de Acción Coactiva del SENA E, documento que contiene como anexo I, un formato de auto de pago. Se adjunta el mismo como anexo no. 1.



1.8.3 Citación del auto de pago y futuras notificaciones

La citación a más de ser considerada como un acto procesal, formalidad sustancial dentro del procedimiento coactivo, al momento de comunicar al coactivado del proceso que se le ha iniciado le permite al mismo hacer efectivo el ejercicio pleno de su derecho a la defensa y de esta manera precautelar el debido proceso; garantías constitucionales protegidas y establecidas en la Constitución.

Por tanto la efectiva citación reviste de legalidad y validez a la sustanciación del procedimiento coactivo. Su falta, indebida aplicación u omisión es motivo de nulidad, ya que impediría la comparecencia del coactivado para ejercer su derecho a la defensa.

El Art. 163 del Código Tributario, determina las formas de citación del auto de pago:

- En persona o su representante
- Por tres boletas dejadas en días distintos en el domicilio del deudor
- Por prensa cuando se trate de herederos o de personas cuya individualidad o residencia sea imposible determinar, en la forma establecida en el artículo 111, y surtirá efecto **DIEZ** días después de la última publicación. (originariamente en 1975 fueron veinte días, luego de la codificación del 2005 se estableció diez días.)

Al respecto, es importante tener en cuenta lo establecido en los arts. 60 y 61 del Código Tributario, se refiere al domicilio de los extranjeros y de las personas jurídicas, disposiciones que se adecúan a este tipo en particular de contribuyentes, y que al momento de citar deberán ser tomadas en cuenta.

Las providencias y actuaciones posteriores se notificarán al coactivado o su representante, siempre que hubieren señalado domicilio especial para el efecto; ello confirma la trascendental importancia de haber efectuado una correcta y adecuada citación.



Es interesante efectuar un análisis de las herramientas que posee la administración tributaria de tributos internos para efectuar los procesos de cobro preventivos y, en el tema que nos ocupa en este momento, un ciudadano puede incluso saber si tiene acreencias que se encuentran en etapa coactiva:

- Ingresando a la página web: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/home>
- Click en la opción SERVICIOS MÁS UTILIZADOS
- Click en la opción CONSULTA DE DEUDAS
- Ingresar los datos a buscar
- Se obtiene información de deudas firmes y las impugnadas

Consulta Contribuyentes con Obligaciones Firmes e Impugnadas

Información de deudas del Contribuyente

Identificación del Contribuyente	1790016919001
Razón Social / Apellidos y Nombres	CORPORACION FAVORITA C.A.
Fecha de Corte	01-SEP-2014

Deuda Firme	Impugnaciones
No registra deudas firmes	7.657.811,94 USD

1. La información registrada puede variar de existir el pago o justificación de las deudas pendientes en los últimos días.

2. Para mayor detalle de las deudas firmes por favor acuda a los siguientes canales de atención:
* Departamentos de Cobranzas a nivel Nacional: (<http://www.sri.gob.ec/web/guest/agencias-del-sri>)
* Opción de consulta de obligaciones y deudas que mantiene con el SRI disponible en Tu Portal (<https://declaraciones.sri.gob.ec/tuportal-internet/>).
* O comuníquese a nuestro Contact Center 1700 774 774 para abonados CNT y 042598441 para abonados Etapa.

3. En caso de existir inconsistencias en los datos presentados por favor acérquese a la oficina del SRI más cercana.

4. Impugnaciones son los actos que pretenden obtener la modificación, revocatoria o invalidación de un acto administrativo. Se tramitan ante la propia Administración Tributaria o los Tribunales de la República.

Regresar

Gráfico No. 1

Fuente: www.sri.gob.ec

A más de estas herramientas, en virtud de lo que dispone el art. 6 y 7 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, mientras mantenga deudas el contribuyente con la Administración Tributaria, (Servicio de Rentas Internas) se le reduce al contribuyente el tiempo de validez para la emisión de comprobantes de venta a un período de tres meses (siendo lo normal un año), y puede llegar hasta la suspensión de la vigencia de la autorización para la emisión de los comprobantes de venta, retención y documentos complementarios.

Esta restricción al contribuyente, ciertamente constituye una fuerte presión para que se ponga al día con sus obligaciones tributarias, pero la misma puede llegar a



afectar su derecho al trabajo en su actividad económica diaria, puesto que en el momento en el que el contribuyente ya no pueda facturar (ya que su autorización está suspendida), no podrá generar ingresos, y por ende seguirá en mora con la Administración. No siendo esta alternativa la única con la que cuenta la Administración, puesto que, ya en la sustanciación de un procedimiento coactivo, se pueden disponer medidas cautelares reales y personales en contra del coactivado, existiendo por tanto cierto exceso en la presión para el cobro de acreencias, al menos en lo que respecta a las que se encuentran en estado firme.

Retomando el tema de las herramientas con las que cuentan las administraciones tributarias, tampoco el contribuyente con deudas pendientes podrá obtener un certificado de estar al día con las Administraciones Tributarias (útil en varios trámites a nivel público: como por ejemplo ejercer un cargo público o poder participar en los procesos de compras públicas, entre otros).

Son varias las restricciones y advertencias que recibe el contribuyente para que cancele sus deudas pendientes, lo que facilita la gestión de la administración. No sólo se tiene acceso público a las deudas firmes o impugnadas, también en el portal personal de cada contribuyente en cada ingreso que efectúa si es que tiene deudas pendientes le aparecerá un mensaje advirtiéndole del pago de las mismas.

Por su parte en el portal del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, aquellos importadores que se encuentren con deudas con la administración aduanera podrán visualizar las mismas de la siguiente manera:

- Ingresar a la dirección electrónica <http://www.aduana.gob.ec/index.action>
- Dar click en Servicio para OCE'S
- Click en la opción Consulta de Obligaciones
- Ingresar el número de identificación

Así también desde el portal particular en el sistema Ecuapass de cada importador podrán visualizar sus deudas pendientes.



Consulta de obligaciones de OCE's

CONSULTA POR R.U.C. / PASAPORTE / C.C.

Nro. DE IDENTIFICACIÓN 0190152197001

Consultar

RESULTADO

Con fecha de corte 1 de Septiembre de 2014; el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador indica que ADAPAUSTRO S.A., con RUC 0190152197001 **Sí tiene liquidaciones automáticas o manuales vencidas**. Para mayor información consultar en el portal Ecuapass <https://portal.aduana.gob.ec/> > Trámites Operativos > 1.1 Elaboración de e-Doc. Operativo > 1.1.2 Formulario de Solicitud categoría > Consulta de liquidación, considerando lo mencionado en el Boletín N° 153 del 09/Mayo/2014.

Para la descarga exitosa del certificado use cualquiera de los navegadores compatibles: IE10+, Firefox 19.0.2+, Chrome, Safari 3+, Opera

Al cerrar la Pantalla

Gráfico No. 2

Fuente: www.aduana.gob.ec

Luego de este breve acercamiento a los medios tecnológicos que ponen las Administraciones Tributarias al servicio de los contribuyentes para publicitar y dar a conocer su estado en cuanto a la consulta de obligaciones tributarias, se puede constatar que existen múltiples vías por medio de las cuales los contribuyentes pueden consultar sus obligaciones pendientes, no obstante, ello no significa que las Administraciones Tributarias puedan inobservar las disposiciones legales en lo que respecta a la citación del auto de pago y a las subsiguientes notificaciones, precautelando siempre el debido proceso y el respeto a las garantías constitucionales y procedimentales que lo regulan.

El ordenamiento jurídico ha establecido ciertas formalidades que precautelan los derechos tanto de los entes recaudadores para el cumplimiento de sus fines y atribuciones así como los derechos de los contribuyentes a tener un acceso transparente y eficaz a los procedimientos que en su contra se inicien, que pueden traducirse como equivalentes. Haciendo un análisis, demuestra ser un proceso bastante justo para las partes involucradas.

1.9 Imputación al pago

Las normas que regulan la imputación de los valores monetarios cobrados con cargo a los valores pendientes de cobro son:

- El orden de imputación al pago según el art. 47 del Código Tributario es el siguiente:



- a. Intereses
 - b. Tributo
 - c. Multas
-
- El art. 48 ibídem, señala que cuando el contribuyente o responsable deba al sujeto activo varias obligaciones de un mismo tributo, el pago se imputará primero a la obligación más antigua vigente; y cuando la deuda sea de varias obligaciones, por distintos tributos, el pago se imputará al tributo que elija el deudor y de éste a la obligación más antigua. De no hacerse esta elección, la imputación se hará a la obligación más antigua.
 - Normativa que, tiene un factor que se repite, y es el hecho de que la obligación más antigua deberá ser la que primero se liquide, ello por cuestiones de prescripción de la misma, siendo una disposición muy coherente y justa.
 - Las Disposiciones Generales para Ejercicio de Acción Coactiva del SENA, en su artículo 6, señalan la imputación de los pagos parciales en el siguiente orden:
 - a. Intereses
 - b. Obligación principal.

Con respecto a las **costas de ejecución**, al no estar determinado su orden de cobro, y al no tener una naturaleza de generación de intereses para su recaudo, se efectúa su cobro al final de haber recaudado todas las acreencias debidas.

El Código Tributario, en su art. 157, determina como un crédito tributario, y recargo accesorio a las costas de ejecución.

Las Disposiciones Generales para Ejercicio de Acción Coactiva del SENA, en su artículo 10, señala que “...*para determinar y liquidar el monto de las costas y gastos incurridos durante el procedimiento coactivo, se incluirá el gasto de papelería, envíos*



de mensajería o correo, publicaciones por prensa, costos de inscripción de medidas precautelatorias y cualquier otro gasto en que haya debido incurrir el SENA, que se encuentre sustentado en el procedimiento de ejecución coactiva...”

En lo que respecta a las costas procesales, es importante velar por que las mismas sean proporcionales al monto total de la deuda, a más de ello, si bien es cierto, las costas son a cargo del coactivado, no es razón para incurrir en gastos innecesarios, puesto que ello representaría un perjuicio económico para el coactivado; otro motivo para cuidar de estos gastos también es que, no siempre existe un pago garantizado, es decir, puede ser que el coactivado no llegue a cubrir el 100% de sus obligaciones tributarias y por ende la Administración tendría que costear esos gastos.

En definitiva, la cobranza coactiva es una de las manifestaciones de la autotutela ejecutiva de la que gozan las Administraciones Tributarias al encontrarse facultadas para ejecutar el cobro coactivo de deudas exigibles, las administraciones buscan mediante este procedimiento administrativo que se satisfagan sus legítimas pretensiones respecto de sus deudores.

Es el mecanismo de ejecución forzosa por excelencia, a través del cual las Administraciones Tributarias se procuran la ejecución de una obligación de dar, hacer o no hacer, aún en contra de la voluntad del administrado.

El procedimiento coactivo tributario, reviste de solemnidades claras, nada confusas establecidas en la normativa, mismas que deben ser cumplidas por parte de la Administración, so pena de declaración del procedimiento coactivo inválido jurídicamente; y no sólo ello, también que se le estaría obligando a litigar y se sometería al coactivado a la imposición de medidas cautelares que estarían viciadas desde un inicio, perjudicándole quizá en su actividad económica diaria, vamos más allá, en el caso de haber dictado una medida cautelar personal, se estaría causando grave perjuicio al contribuyente en el caso de que el mismo hubiese querido salir del país (prohibición de salida del país.).

Las Administraciones tienen como deber ineludible, la protección de derechos fundamentales, brindando y aplicando garantías a los administrados. Precautelando en todo caso, y en todo momento, los derechos y garantías de los administrados al



encontrarse este procedimiento regulado por los principios generales aplicables al proceso administrativo, en especial en cuanto a los principios de legalidad, debido proceso, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de los administrados y razonabilidad.

Finalmente, se podría decir que a partir de la denominación se debe tener claro que, el procedimiento es coactivo no persecutorio ni restrictivo de derechos.



CAPITULO II

MEDIDAS CAUTELARES

2.1 Concepto

Según el Diccionario Léxico Jurídico Tributario del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, medidas cautelares *“son aquellas que tanto la autoridad ejecutora como el Juez tienen facultad de disponer con el propósito de prevenir acciones del deudor que puedan afectar el resultado de la decisión, asegurando la eficacia de ella y, consecuentemente, el cobro de lo adeudado. Están establecidas en la Ley y son de carácter personal y real: las personales son detención y la prisión preventiva; las reales son la prohibición de enajenar, el secuestro, la retención y el embargo”*.

Las medidas cautelares o precautelatorias, son instrumentos, o constituye una institución, que cumple una función anticipativa, preventiva y garantista.

La misma se expresa como la capacidad y técnica futurística del ser humano, en ejercicio del uso externo y posterior de su derecho. El ser humano, por medio de la razón, puede prever el futuro y anticiparse a él, asegurarlo y disponer sus consecuencias o efectos mediatos, claro que sólo dentro de la medida de lo cognoscible, o de lo posible de racionalizar. La medida cautelar, es entonces, un método o técnica, utilizada a priori, para determinar a posteriori, un efecto querido, una consecuencia pretendida. Pero como técnica se enmarca dentro del Derecho²⁰

Para Juan Monroy Galvez, medida cautelar es un instituto procesal a través del cual el órgano jurisdiccional, a petición de parte, adelanta ciertos efectos o todos de un fallo definitivo o el aseguramiento de una prueba, al admitir la existencia de una apariencia de derecho y el peligro que puede significar la demora producida por la espera del fallo definitivo o la actuación de una prueba”

Para Danós Ordoñez y Zegarra Valdivia, en el Derecho Tributario, las medidas cautelares constituyen: *“una potestad o privilegio de la Administración, y su*

²⁰ ZAMBRANO, Alex, <http://alexzambrano.webnode.es/news/medidas-cautelares-en-la-cobranza-coactiva-sunat/>, fecha de consulta 27 de Junio de 2014.



fundamento es el de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general representado por la Administración”²¹

En todo caso, ante eventuales actos tendientes a evadir el pago por parte del deudor, las medidas cautelares buscan asegurar el pago pendiente.

El objetivo único y final de las medidas preventivas es asegurar el pago de la deuda, pero si es que el funcionario ejecutor dispone de manera desmesurada medidas cautelares de modo que se pueda incluso paralizar la actividad económica del deudor, estará abusando de sus facultades y podrá ser incluso sancionado, en virtud de lo que dispone el último inciso del art. 164 del Código Tributario que dice: “...*En caso de que el sujeto pasivo afectado por la imposición de las medidas cautelares mencionadas en el inciso primero, impugnar la legalidad de las mismas, y en sentencia ejecutoriada se llegare a determinar que dichas medidas fueron emitidas en contra de las disposiciones legales consagradas en este Código, **el funcionario ejecutor responderá por los daños que su conducta haya ocasionado, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar.***”

2.2 Tipos

El art.164 del Código Tributario, señala las medidas que el funcionario ejecutor puede ordenar en el mismo auto de pago o con posterioridad al mismo, y son las siguientes:

- arraigo o la prohibición de ausentarse (PERSONAL)
- secuestro, retención o prohibición de enajenar bienes (REAL)

Es importante, señalar que el artículo es claro al determinar que no se necesitará trámite previo para la imposición de las mismas.

Lastimosamente, existen inconvenientes con varios registros de la propiedad del país, en los cuales se exige a las Administraciones Tributarias el pago de tasas por la inscripción de las medidas cautelares, negativas que son susceptibles de queja o en su defecto de impugnación para que dirima el pago el Tribunal de lo Contencioso Tributario, en virtud de lo que ordena la Ley de Registro en su art. 11.

²¹ ZAMBRANO, Alex, <http://alexzambrano.webnode.es/news/medidas-cautelares-en-la-cobranza-coactiva-sunat/>, fecha de consulta 27 de Junio de 2014.



Es muy importante hacer una diferencia entre las medidas precautelatorias y las medidas de ejecución, las primeras tienen como fin precautelar, prevenir o evitar el riesgo de que el deudor disponga de sus bienes o activos, evadiendo el cumplimiento de su obligación con el Estado; en tanto que las medidas de ejecución sirven para ejecutar las primeras, a fin de transformarlas en dinero e imputarlo a la deuda.

2.2.1 Arraigo o Prohibición de Ausentarse

Según el Diccionario Léxico Jurídico Tributario del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, **arraigo** es la “*medida dictada por juez competente que impide a la persona salir fuera del lugar de su domicilio...*”

Según el mismo diccionario, prohibición es la “*...la acción o efecto de negar, impedir, obstaculizar o vedar la realización de un acto o contrato...*”. Por tanto, se deduce que prohibición de ausentarse, es aquella mediante la cual se prohíbe o niega la salida del país del coactivado, como medida precautelatoria que aseguraría en el mejor de los casos el cobro de las obligaciones pendientes de cobro.

El arraigo o la prohibición de salida del país son términos que se refieren a una disposición emanada por autoridad competente, mediante la cual se garantizaría (en el mejor de los casos) el pago de las deudas pendientes con las Administraciones Tributarias, con la restricción de salida del país, la diferencia del empleo de ambos términos, es que el de **arraigo** se emplea para los extranjeros y el de **prohibición de salida** para los ecuatorianos.

De acuerdo a lo que dispone el art. 18 del Reglamento a la Ley de Migración, los autos de arraigo o de prohibición de salida del país deberán ser repetidos cada seis meses para que se mantengan vigentes.

Estas medidas son de carácter personal, las mismas en nuestro país han sido objeto de varias demandas de inconstitucionalidad, en cuyas sentencias se negó la acción presentada. Uno de esos casos se transcribe textualmente a continuación, por considerarse de muy valioso aporte para el presente estudio, se irá efectuando el respectivo análisis mediante se vaya avanzando con la transcripción:



Resolución de la Corte Constitucional 9, Registro Oficial Suplemento 743 de 11 de Julio del 2012. Quito, D. M., 17 de abril del 2012

SENTENCIA No. 009-12-SIN-CC CASO No. 0050-09-IN

CORTE CONSTITUCIONAL PARA EL PERIODO DE TRANSICION

Jueza constitucional ponente: Dra. Ruth Seni Pinoargote

I. ANTECEDENTES

Resumen de admisibilidad

La presente acción pública de inconstitucionalidad fue presentada por Jaime Vernaza Trujillo y Ernesto Vernaza Trujillo ante la Corte Constitucional, para el período de transición, el 20 de agosto del 2009 a las 15h30.

El secretario general certifica que en referencia a la acción de inconstitucionalidad No. 0050-09-IN, no se ha presentado otra solicitud con identidad de sujeto, objeto y acción.

La Sala de Admisión de la Corte Constitucional, mediante auto del 24 de agosto del 2010 a las 09h18, admite a trámite la acción de inconstitucionalidad propuesta, disponiendo que se corra traslado con el contenido de la demanda a los señores presidente constitucional de la república, presidente de la Asamblea Nacional y procurador general del Estado, a fin de que intervengan defendiendo o impugnando la constitucionalidad de la norma demandada en el término de quince días; requiriéndose además que el señor presidente de la Asamblea Nacional, en igual término, remita a esta Corte el expediente con los informes y demás documentos que dieron origen a la norma impugnada; se dispone además que se ponga en conocimiento de la comunidad la existencia del proceso a través de la publicación de un resumen completo y fidedigno de la demanda en el Registro Oficial y el portal electrónico de la Corte Constitucional, y se proceda al sorteo correspondiente para la sustanciación de la presente acción.

(...)

Detalle de la demanda - Acto normativo impugnado

*Los accionantes a través de la presente acción, fundamentados en los artículos 436 numeral 2 y 439, en concordancia con los artículos 88, 426 y 427 de la Constitución de la República, demandan de la Corte Constitucional, para el período de transición, que **se declare la inconstitucionalidad de la frase el arraigo o la prohibición de ausentarse** del artículo 164 del Código Tributario, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 del 14 de junio del 2005, cuyo texto señala:*

"164. Medidas precautelatorias.- El ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto



de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes.

Al efecto, no precisará de trámite previo.

El coactivado podrá hacer cesar las medidas precautelatorias, de acuerdo a lo previsto en el artículo 248 de este Código.

En caso de que el sujeto activo afectado por la imposición de las medidas cautelares mencionadas en el inciso primero, impugnar la legalidad de las mismas, y en sentencia ejecutoriada se llegare a determinar que dichas medidas fueron emitidas en contra de las disposiciones legales consagradas en este código, el funcionario ejecutor responderá por los daños que su conducta haya ocasionado, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar".

Normas constitucionales que los accionantes estiman vulneradas

Las normas consideradas vulneradas son dos: Una en cuanto al fondo y otra por la forma. En cuanto al fondo se vulnera el numeral 14 del artículo 66 de la Constitución; y por la forma el numeral segundo del artículo 133 ibídem.

El art. 66, numeral 14 de la Constitución de la República dice: "Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 14. El derecho a transitar libremente por el territorio nacional y a escoger su residencia, así como a entrar y salir libremente del país, cuyo ejercicio se regulará de acuerdo con la ley. La prohibición de salir del país sólo podrá ser ordenada por juez competente..."

El art. 133, numeral 2 de la Constitución de la República dice: "Las leyes serán orgánicas y ordinarias (...)2. Las que regulen el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales..."

Argumentos con que se sustenta la inconstitucionalidad

La Constitución de la República, en su artículo 66, reconoce el derecho a transitar libremente por el territorio nacional, así como a entrar y salir libremente de él; la prohibición de salir del país solo puede ser ordenada por un juez. La prohibición de salir del país afecta a la más valiosa de las libertades, a la que tanto ciudadanos ecuatorianos como extranjeros tienen derecho. Da un sentimiento de angustiosa inseguridad que quienes no son jueces, sino simplemente funcionarios ejecutores, prohíban salir del país en forma arbitraria e inconstitucional. Los funcionarios ejecutores que, de acuerdo a las diversas normas legales que rigen el país, están en capacidad de iniciar y tramitar un juicio coactivo, no tienen la calidad de jueces y hacen



mal en llamarse "jueces de coactiva", porque ninguna disposición legal así lo permite, pues se trata de "funcionarios ejecutores".

Si bien, con el presente estudio se está de acuerdo que, la denominación de jueces a los funcionarios ejecutores no es la adecuada, no así se limita su actuar y las facultades con las que se encuentran investidos para cobrar las obligaciones pendientes.

El artículo 943 del Código de Procedimiento Civil señala que el procedimiento coactivo (mal llamado juicio coactivo) se ejerce privativamente por los respectivos empleados recaudadores de las instituciones del Estado y excluye de esta posibilidad a quienes ejercen la calidad de jueces, es decir, la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, poder que emana de la Función Judicial.

Llevar un procedimiento de apremio no constituye ni convierte en juez al funcionario ejecutor del procedimiento. El procedimiento establecido en la sección 30 del Código de Procedimiento Civil que regula la jurisdicción coactiva, no le permite otras medidas cautelares que aquellas expresamente determinadas en los artículos 941 al 978, entre las cuales no se encuentra la prohibición de salir del país; tanto es así que el empleado recaudador no tiene calidad de juez, y el juicio de excepciones se plantea ante un juez.

Recordemos que el Código de Procedimiento Civil, no es la norma rectora en el ámbito tributario, sino el Código Tributario, ello en virtud de lo dispuesto de manera general en el art. 14 del Código Tributario, y de manera puntual en materia coactiva se señala claramente que: "...La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil." (lo resaltado y subrayado me pertenece). Siendo por tanto, evidente que la sujeción al Código de Procedimiento Civil, se dará únicamente de manera supletoria, siendo infundado el criterio expresado por los demandados.

*Los recaudadores y empleados de las oficinas públicas que pertenecen, de acuerdo con la división del Estado, a la Función Ejecutiva, no tienen calidad de jueces y por tanto la competencia para prohibir la salida del país a persona alguna. Resulta entonces que la prohibición de salir del país dispuesta por un funcionario ejecutor, deviene en un **acto ilegítimo**, pues es dictado por una autoridad que no tiene atribuciones para ello, violando el procedimiento señalado y la Constitución; es más, este accionar se ha tornado cada vez más abusivo y frecuente por parte de los funcionarios recaudadores, pues impiden la salida a ciudadanos que deben ínfimas cantidades de dinero.*



La norma tributaria, es bastante clara al respecto de señalar que las medidas precautelatorias tienen eficaz y directa aplicación, pero no señala la obligación de observar los montos a cobrar, sean éstos ínfimos o altos..., pero también es cierto que, es justo que exista un criterio por el cual estas medidas deban ser aplicadas en proporción a las deudas del coactivado, puesto que si mediante la retención de fondos de cuentas podrían virtualmente cobrarse deudas de montos manejables, no sería factible dictar medidas personales, siendo la aplicación de éstas de última ratio. Directrices que deben estar plasmadas en normativa suficiente, mediante la cual las Administraciones Tributarias puedan aplicar las medidas precautelatorias con proporcionalidad a las deudas del coactivado.

Que al regular el derecho a entrar y salir del país a través del Código Tributario, se lo ha hecho violando la Constitución, en razón de que la normativa indicada no tiene el carácter de Ley Orgánica, motivo adicional para que dicha disposición legal sea declarada inconstitucional.

Identificación de los demandados

Fernando Cordero Cueva, presidente de la Asamblea Nacional; Ec. Rafael Correa Delgado, presidente constitucional de la República, y Dr. Diego García Carrión, procurador general del Estado.

Pretensión concreta

Piden en forma expresa que se declare la inconstitucionalidad por el fondo y por la forma de la parte que dice "(...) El arraigo y la prohibición de ausentarse (...)", del artículo 164 del Código Tributario. Por el fondo en lo que tiene que ver con el artículo 66 numeral 14 de la Constitución, que dispone el derecho a transitar libremente por el territorio nacional, y que la prohibición de salir del país solo podrá ser ordenada por el juez competente; y, por la forma, al indicar que contraría el numeral segundo del artículo 133 de la Constitución, al no ser una Ley Orgánica que permita regular el ejercicio de los derechos y garantías.

Contestaciones de las autoridades demandadas

Fernando Cordero Cueva, presidente de la Asamblea Nacional, dentro del término legal expone: Los accionantes indican que la parte impugnada del artículo 164 del Código Tributario, viola dos normas constitucionales: la una por el fondo en lo que tiene que ver con el artículo 66 numeral 14 de la Constitución, que dispone el derecho de las personas a transitar libremente por el territorio nacional, y que la prohibición de salir del país solo podrá ser ordenada por juez competente; y la otra, por la forma, al indicar que contraría



el numeral segundo del artículo 133 de la Constitución, al no ser una Ley Orgánica que permita regular el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.

La Constitución de la República fue aprobada mediante referéndum por el pueblo ecuatoriano y se publica en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre del 2008, cuyo artículo 133 se refiere a las clases de leyes, las que se clasifican en orgánicas y ordinarias, puntualizando que las leyes ordinarias no podrán modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica.

*En cuanto a la administración de justicia, el artículo 167 de la Constitución previene que **la potestad de administrar justicia no es privativa de la Función Judicial, sino también de otros órganos y funciones del Estado,** entendida en el contexto de las diferentes leyes de la República, y el artículo 225 ibídem, determina las funciones y órganos del Estado.*

*La Asamblea Constituyente, en virtud de sus atribuciones, dictó la Ley reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, misma que en la Segunda Disposición Final dispone que el Código Tributario tiene categoría de Ley Orgánica y sus disposiciones prevalecen sobre cualquier cuerpo de ley que se le oponga. Es decir, **a partir del 30 de noviembre del 2007, el Código Tributario tiene jerarquía de Ley Orgánica.***

*Con relación a esta jerarquía, el artículo 2 del Código Orgánico Tributario determina con claridad el **ámbito y supremacía de la norma tributaria,** la cual es concordante con el artículo 133 de la Constitución de la República.*

*La acción coactiva tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que por cualquier concepto se deba al Estado y a sus instituciones, que por ley tienen este procedimiento, conforme lo prescribe el artículo 941 del Código de Procedimiento Civil. En este contexto, el artículo 157 del Código Orgánico Tributario **determina que la administración tributaria central, la administración tributaria seccional y la administración tributaria por excepción, gozan de la acción coactiva.***

*En relación a la **competencia,** el artículo 158 ibídem puntualiza que **son los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias quienes deben ejercer la misma.** Esta disposición, a más de establecer la **competencia**, dispone que se la ejerza con sujeción a las reglas generales de este Código, y supletoriamente a las del Código de Procedimiento Civil.*

El artículo 164 del Código Orgánico Tributario determina que las medidas cautelares son el arraigo o prohibición de ausentarse; el secuestro, la retención y la prohibición de enajenar bienes. Por su parte, el Código de Procedimiento Civil, norma supletoria, establece como medidas cautelares el embargo, secuestro o retención, prohibición de enajenar, apremios: Personal, real y el arraigo.

*En el contexto del ordenamiento jurídico, **el juez competente es el respectivo funcionario recaudador de la administración tributaria, central, seccional y de***



excepción, previstas en los artículos 64 a 66 del Código Orgánico Tributario, con jurisdicción y competencia para adoptar las medidas precautelatorias previstas en el artículo 164 de dicho Código, lo cual es concordante con el numeral 14 del artículo 66 de la Constitución de la República.

Recuerda que todos los precedentes citados por los recurrentes son anteriores a la Constitución vigente y a la jerarquía del Código Tributario, que actualmente ostenta como Ley Orgánica.

Por lo expuesto, solicita que se deseche la demanda propuesta.

Como podemos analizar, la presidencia de la Asamblea Nacional, señala que no existen incompatibilidades ni se ha dado ninguna inconstitucionalidad en cuanto a la aplicación de las medidas precautelatorias, por parte de los funcionarios ejecutores, dándoles el rango, jurisdicción y competencia de *jueces*. En todo caso, ratifica la calidad de ley orgánica al Código Tributario y la validez y pertinencia de su aplicación.

Alexis Mera Giler, secretario nacional jurídico y como tal abogado patrocinador del presidente de la república, contesta a la demanda en los siguientes términos:

Aclara que contrario a lo indicado por los accionantes, el artículo 164 del Código Tributario no fue expedido en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 del 14 de junio del 2005. El Código Tributario se expidió el 23 de diciembre de 1975, y desde entonces, la norma impugnada por inconstitucional no ha sido reformada, por tanto, ha permanecido incólume a través de todas las Constituciones vigentes hasta la fecha. El Registro Oficial al que hacen referencia los accionantes, trata de la publicación de la Codificación del Código Tributario, que fuera realizada por la Comisión de Legislación Codificación del Congreso Nacional de conformidad a la atribución que le otorgaba el artículo 139 de la Constitución Política, vigente a la razón.

*Respecto a la inconstitucionalidad por la forma, la misma se fundamenta en lo dispuesto por el numeral segundo del artículo 133 de la actual Constitución de la República. Este argumento simplemente carece de sustento, pues la forma como se emitieron las leyes responde a la Constitución vigente a la época; lo contrario querría decir que todas las leyes emitidas antes de la vigencia de la actual Constitución son inconstitucionales por la forma, pues no fueron emitidas conforme al mandato de la actual Constitución de la República. No obstante, se debe indicar que el Código Tributario **sí tiene carácter de orgánico**, tal como lo señala la Segunda Disposición Final de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, promulgada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007. Por lo expuesto, no tiene sustento constitucional ni legal el argumento de los accionantes de que la norma del artículo 164 referido, es inconstitucional por la forma.*



Respecto a la supuesta inconstitucionalidad por el fondo, es necesario enmarcar a la norma dentro del contexto en la cual se encuentra, esto es, en la sección correspondiente al Procedimiento Administrativo de Ejecución, que a su vez se ubica en el Libro Segundo del Código Tributario que trata de los procedimientos tributarios. Cabe entonces destacar que las normas del procedimiento coactivo del Código Tributario no son las mismas que las que establece el Código de Procedimiento Civil para el procedimiento coactivo de entidades públicas que no son administraciones tributarias. Lo anterior debido a que **las normas del Código Tributario persiguen un fin superior distinto al que persiguen otras entidades del sector público.** Debe entenderse que las normas del Código Tributario están encaminadas a establecer los conceptos y procedimientos que permiten la actuación de las administraciones tributarias y que, por lo tanto, **son el sustento económico presupuestario del Estado y de los gobiernos seccionales,** por así disponerlo el artículo 285 de la Constitución.

El Estado ecuatoriano, para alcanzar el cumplimiento del principio de suficiencia recaudadora previsto en el artículo 300 de la Constitución, debe gozar de un ordenamiento jurídico que le permita actuar de manera eficiente y simple. Sobre la base de estas consideraciones, el Código Tributario **establece la facultad que tienen los funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias para dictar medidas precautelatorias y entre ellas el arraigo y la prohibición de salir del país.** Debe entenderse entonces que las disposiciones del Código Tributario están encaminadas precisamente a alcanzar los objetivos constitucionales de la política fiscal y cumplir con los principios constitucionales tributarios.

La denominación de jueces de coactiva se encuentra en más de un centenar de normas del ordenamiento jurídico ecuatoriano, y siempre se ha entendido que los **funcionarios públicos ejercen jurisdicción coactiva**; por ello, **no puede hablarse de que en la legislación ecuatoriana no se ha reconocido a estos funcionarios la calidad de jueces.** Esta calidad se vuelve aún más importante en el Código Tributario, pues **le toca al funcionario ejecutor o juez de coactivas el hacer efectivas las sentencias emitidas por los Tribunales Distritales de lo Fiscal**, por así disponerlo el artículo 149 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 157 del mismo cuerpo legal.

Se puede observar, entonces, que a diferencia de otros procesos en los que la ejecución de la sentencia es llevada a cabo por el mismo juez que tramitó el proceso, en el ámbito tributario este proceso de ejecución de la sentencia para lograr el cobro de obligaciones tributarias determinadas y líquidas es totalmente distinto, pues se lo realiza a través de un funcionario ejecutor, y es por ello que **el Código Tributario le da a este funcionario las mismas atribuciones que a un juez de la Función Judicial**; de lo contrario, **no tendría sentido otorgarle esta facultad de ejecutar una sentencia a un funcionario de la Administración, si este no va a gozar de las herramientas legales necesarias para lograr el cobro de la obligación, pues simplemente nadie acataría en modo alguno sus disposiciones;** herramientas entre las que cuentan las denominadas medidas precautelatorias, mismas que de no contar



*el funcionario ejecutor, **la eficacia del trabajo se torna nula, y el principio de suficiencia recaudatoria, inaplicable, pues los contribuyentes en no pocas ocasiones esquivan su deber de tributar, haciendo uso de innumerables argucias, sean legales o no.***

Estas medidas no significan de modo alguno un atentado a los derechos del contribuyente, pues de no estar de acuerdo con la acción coactiva, el contribuyente puede presentar un juicio de excepciones en contra de la misma, juicio que sustanciaría ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, por lo que serían los magistrados de una de las salas de estos tribunales los que establezcan la pertinencia de levantar o no, a las referidas medidas cautelares. Además, debe tenerse en cuenta que la mayoría de las veces, y salvo descuido del administrado, la acción coactiva se ejerce cuando ya se han agotado las instancias administrativas y judiciales interpuestas por el deudor, luego de que este ha ejercido su derecho a la defensa y luego de que se ha declarado, en sentencia ejecutoriada en firme, la obligación tributaria.

*De la lectura del Código Tributario se entiende claramente que **está dirigido a proteger, por un lado los derechos de los contribuyentes, estableciendo las normas para la actuación de la Administración Tributaria, pero por otro, también se establecen los mecanismos necesarios para que las administraciones tributarias puedan, en el momento legal oportuno, ejercer un cobro eficiente de tributos**, caso contrario se produciría un desbalance legal que permitiría ejercer al contribuyente en las etapas administrativas y judiciales su derecho a la defensa, pero no permitiría a la administración un cobro seguro y eficiente de los tributos líquidos y determinados.*

*Por lo anterior, resulta extraño que luego de más de treinta años de la promulgación del Código Tributario, se pretenda la inconstitucionalidad de una de sus normas, sobre todo cuando de acuerdo a la Constitución de la República, la administración tributaria se rige también por los principios de eficiencia y simplicidad administrativa. **El no gozar de las herramientas legales que le permitan alcanzar sus objetivos, solamente otorgaría a los contribuyentes morosos mayores oportunidades para evadir o dilatar el cumplimiento de su deber constitucional de cumplir con el pago de sus tributos.** Solicita que se deseche la demanda de inconstitucionalidad.*

Es muy interesante el análisis y defensa que presenta la Presidencia de la República, al reconocer que la Administración debe estar dotada de las herramientas y medios necesarios para poder cobrar las acreencias tributarias que por norma constitucional tienen obligación los ciudadanos a responder. Ratifica el alcance de las actuaciones de los funcionarios ejecutores como *jueces*, y no obstante efectúa un análisis en cuanto al riesgo de no contar con la aplicación de medidas precautelatorias, dándoles así carta abierta a los deudores con el Estado para inobservar su pago, señala también que históricamente el funcionario ejecutor,



ciertamente se le ha reconocido sus actuaciones como legítimas y con el alcance debido para el cumplimiento de los fines recaudatorios previstos en la Constitución de la República.

II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia de la Corte

El Pleno de la Corte Constitucional, para el período de transición, es competente para conocer y resolver el presente caso, de conformidad con lo previsto en el numeral 2 del artículo 436 de la Constitución de la República del Ecuador, en concordancia con los artículos 75 numeral 1, literal d), de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

Determinación de los problemas jurídicos a resolverse

Previo a efectuar el examen de constitucionalidad de la norma acusada, la Corte Constitucional, para el período de transición, estima necesario sistematizar los argumentos planteados en el caso a partir de los siguientes problemas jurídicos: a) Sentido y alcance del control constitucional por el fondo y por la forma; b) La disposición de la norma tributaria que se impugna, siendo anterior a la Constitución de la República, ¿vulnera lo previsto en el artículo 133 de la Constitución de la República, si consideramos que dicha norma regula el derecho a entrar y salir del país?; y, c) El funcionario ejecutor que asume la calidad de juez competente para ordenar o disponer la prohibición de salida del país de ciudadanos ecuatorianos y extranjeros, ¿vulnera el numeral 14 del artículo 66 de la Constitución de la República?

Consideraciones de la Corte Constitucional, para el período de transición, sobre los problemas jurídicos identificados.

El artículo 436 de la Constitución de la República establece:

"Art. 436.- La Corte Constitucional ejercerá, además de lo que le confiera la ley, las siguientes atribuciones:

2.- Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto normativo impugnado".

De la norma constitucional transcrita se infiere, sin duda alguna, que la acción pública de inconstitucionalidad puede ser impugnada por la forma o por el fondo, o por ambas a la vez.



En la especie, es evidente que los demandantes han activado la acción pública de inconstitucionalidad por la forma y el fondo de la frase"(...) El arraigo y la prohibición de ausentarse (...)", del artículo 164 del Código Tributario.

Por su parte, el artículo 439 de la Constitución de la República señala:

"Art. 439.- Las acciones constitucionales podrán ser presentadas por cualquier ciudadana o ciudadano individual o colectivamente".

La disposición transcrita, que contiene una amplísima garantía para el ejercicio de la acción constitucional, no contiene restricción de ninguna naturaleza; esto es que para impugnar un acto normativo de carácter general, mediante la acción pública de inconstitucionalidad, quien comparece no tiene la obligación de justificar calidad alguna para activarla.

Así, entonces, oponer medio de defensa relacionado con el tema de la legitimación activa resulta totalmente irrelevante; y por otro, esto es, respecto a la norma legal que se impugna, es evidente que se trata de un acto normativo de efectos generales, erga omnes.

a) Sentido y alcance del control constitucional por el fondo y por la forma

*Los accionantes demandan la inconstitucionalidad por la forma y el fondo de la frase: "(...) El arraigo y la prohibición de ausentarse (...)", del artículo 164 del Código Tributario. Por la forma, en cuanto se habría contrariado el numeral segundo del artículo 133 de la Constitución de la República que establece que deben expedirse leyes orgánicas cuando se regula el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales; en este caso del derecho a transitar libremente dentro del territorio nacional y fuera de él. Por el fondo, en tanto se vulnera el numeral 14 del artículo 66 de la Constitución que establece: **"Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 14. El derecho a transitar libremente por el territorio nacional y a escoger su residencia, así como a entrar y salir libremente del país, cuyo ejercicio se regulará de acuerdo con la ley. La prohibición del país sólo podrá ser ordenada por juez competente"**.*

En líneas generales, el control de constitucionalidad abstracto es aquella competencia que tiene la Corte para establecer si una determinada ley es compatible o no con la Constitución. Tal control puede adoptar en esencia dos análisis: Uno de forma y otro de fondo o material. El control constitucional de forma examina si el acto normativo impugnado adolece de vicios de procedimiento en su proceso de formación, conforme lo determina el texto constitucional; este control permite establecer en definitiva si la ley se ajusta al procedimiento legislativo establecido en la Constitución. El análisis de fondo o material analiza el acto normativo



impugnado en función de posibles regulaciones contrarias a las normas y derechos singularizados en la Constitución.

b) La disposición de la norma tributaria que se impugna, siendo anterior a la Constitución de la República, ¿vulnera a lo previsto en el artículo 133 de la Constitución de la República, si consideramos que dicha norma regula el derecho a entrar y salir del país?

*Según los recurrentes se viola el numeral segundo del artículo 133 de la Constitución, que señala que debe asignarse la calidad de leyes orgánicas cuando se trate de regular el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, y en el caso del Código Tributario se trata de una Ley ordinaria. Es evidente que el argumento planteado por los accionantes carece de sustento constitucional y legal, en tanto es evidente que **la Ley** que según los accionantes **fue expedida** en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 del **14 de junio del 2005, responde a la Constitución que, como es lógico, estuvo vigente a la fecha**; en otras palabras, alegar tal supuesto, supondría que todas las leyes emitidas con anterioridad a la vigencia de la actual Constitución son inconstitucionales por la forma, lo cual a todas luces resulta **inconcebible**.*

*No obstante, es necesario precisar que el Código Tributario **sí tiene el carácter de Ley Orgánica**. Al respecto, la Asamblea Constituyente, en ejercicio de las atribuciones previstas en el artículo 2 del Mandato Constituyente No. 1, publicado en el Registro Oficial No. 223 del 30 de noviembre del 2007, dictó la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, misma que en la Segunda Disposición Final señala: "**SEGUNDA.- A partir de la publicación de la misma en el Registro Oficial, el Código Tributario tendrá categoría de Ley Orgánica y sus disposiciones prevalecerán sobre cualquier cuerpo de ley que tenga categoría de General, anterior o posterior, que se le oponga**".*

*Es decir, a partir del 30 de noviembre del 2007, el Código Tributario tiene la jerarquía de Ley Orgánica. Es más, es el mismo Código Tributario en relación a su supremacía que señala: "Art. 2.- Supremacía de la normas tributarias.- Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales. En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto". Es decir, dichas normas no solo que determinan el carácter orgánico del Código Tributario, sino que también la supremacía de la norma tributaria respecto de las que la contravengan, lo cual no obstante ser anterior a la Constitución de la República, es concordante con lo previsto en el artículo 133 de la Constitución de la República, pues **es evidente que dicha norma regula el ejercicio de un derecho y garantía constitucional**, cual es una de sus exigencias, determinando al funcionario ejecutor como juez competente para dictar medidas cautelares, entre ellas, la de ordenar la prohibición de salida del*



país dentro de la acción coactiva, y en virtud de su supremacía, prevalece sobre las leyes ordinarias.

Por lo expuesto, carece de sustento constitucional y legal el argumento de los accionantes al pretender atribuir una inconstitucionalidad por la forma, a la frase el arraigo o la prohibición de ausentarse del artículo 164 del Código Tributario, materia de impugnación.

c) El funcionario ejecutor que asume la calidad de juez competente para ordenar o disponer la prohibición de salida del país de ciudadanos ecuatorianos y extranjeros, ¿vulnera el numeral 14 del artículo 66 de la Constitución de la República?

El artículo 164 del Código Tributario textualmente señala:

"164. Medidas precautelatorias.- El ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes.

Al efecto, no precisará de trámite previo.

El coactivado podrá hacer cesar las medidas precautelatorias, de acuerdo a lo previsto en el artículo 248 de este Código.

*En caso de que el sujeto pasivo afectado por la imposición de las medidas cautelares mencionadas en el inciso primero, impugnar la legalidad de las mismas, y en sentencia ejecutoriada se llegare a determinar que **dichas medidas fueron emitidas en contra de las disposiciones legales consagradas en este código**, el funcionario ejecutor responderá por los daños que su conducta haya ocasionado, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar" (la frase resaltada constituye materia de impugnación).*

*Para el análisis de la pretendida inconstitucionalidad por el fondo, se hace necesario tener presente lo manifestado por el patrocinador del presidente constitucional de la república, quien señala que es necesario enmarcar a la norma citada dentro del contexto en la cual se encuentra; es decir, en la sección correspondiente al procedimiento administrativo de Ejecución, que se encuentra ubicado en el Libro Segundo del Código Tributario, que trata de los procedimientos tributarios, que no son los mismos que los que establece el Código de Procedimiento Civil para el procedimiento coactivo de entidades públicas que no son administraciones tributarias. Esto último debido a que **las normas del Código Tributario persiguen un fin superior distinto al que persiguen otras entidades del sector público**. Debe entenderse entonces, que las normas del Código Tributario están encaminadas a establecer los conceptos y procedimientos que permite la actuación de la administración tributaria que son el sustento económico presupuestario del Estado y de los Gobiernos Seccionales. Lo expresado debe mirarse dentro del contexto de los principios tributarios establecidos en el artículo 285 de la Constitución que propician: "(...) 2. La redistribución*



del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados (...)"'. Por lo tanto, los tributos son los medios o instrumentos necesarios para conseguir la redistribución de la riqueza; por ello, para su ejecución, deben tener las herramientas legales necesarias que permitan alcanzar los objetivos constitucionales de la política fiscal.

Conforme el artículo 300 *ibídem*, el régimen tributario se rige por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y **suficiencia recaudatoria**. **Para alcanzar el cumplimiento de este último**, el Estado debe **gozar de un ordenamiento jurídico que le permita actuar de manera rápida y eficiente**.

Con fundamento en las consideraciones que preceden, es claro que el Código Tributario establece la facultad que tienen los funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias para dictar medidas precautelatorias como el arraigo y la prohibición de ausentarse del país. La denominación de jueces de coactiva, cuestionada por los accionantes, se encuentra en múltiples normas del ordenamiento jurídico, generando, como es lógico, una suerte de **certidumbre** de que los funcionarios ejecutores **son los que ejercen la jurisdicción coactiva**, por ello, la denominación de jueces de coactiva. En definitiva, las disposiciones del Código Tributario están orientadas a alcanzar los objetivos constitucionales de la política fiscal, en función del cumplimiento de los principios tributarios previstos en la Constitución.

La calidad de jueces asume mayor relevancia cuando al funcionario ejecutor o juez de coactivas le corresponde hacer efectivas las sentencias emitidas por los Tribunales Distritales de lo Fiscal, por así disponerlo el artículo 149 del Código Tributario, que establece: "Los títulos de crédito u órdenes de cobro se emitirán por la Autoridad competente de la respectiva Administración cuando la obligación fuere determinada y líquida, sea a base de catastros (...) o de sentencias del Tribunal Distrital de lo Fiscal, cuando modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique nueva liquidación (...)", dicha norma es concordante con el artículo 157 *ibídem*, que trata de la ejecución coactiva.

Como se puede apreciar, a diferencia de otros procesos en los que la ejecución de la sentencia es llevada a cabo por el mismo juez que tramitó la causa, en el ámbito tributario este proceso de ejecución de la sentencia es distinto; esto se explica en la medida de que el funcionario ejecutor debe lograr el cobro de obligaciones tributarias determinadas y líquidas de manera simple y diligente, haciendo efectivo el principio de suficiencia recaudatoria; por ello, insistimos, **el legislador le ha otorgado al funcionario ejecutor la calidad de juez, calidad que como vemos, no es fortuita, se ejerce a partir de las facultades sancionadora y recaudadora de la autoridad, cuestión que no se puede confundir con la potestad jurisdiccional otorgada a la Función Judicial; es decir, son**



facultades propias de la naturaleza de la administración, cuyo objetivo último es el acatamiento de sus decisiones administrativas derivadas del principio de legalidad.

*En este sentido, conviene preguntarse: ¿Qué sentido tendría otorgarle al funcionario ejecutor la calidad de juez, si este no dispondría de las herramientas como las denominadas medidas precautelatorias como el arraigo y la prohibición de ausentarse, mismas que son indispensables para el cobro de las obligaciones tributarias?, la respuesta es simple: **Ninguna, lo que es peor, nadie acataría sus disposiciones.***

*Por lo tanto, las medidas precautelatorias dictadas por el funcionario ejecutor de **modo alguno atentan contra el derecho a transitar libremente**, previsto en el numeral 14 del artículo 66 de la Constitución, si consideramos que al no estar de acuerdo con la acción coactiva se puede presentar un juicio de excepciones ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, los que establecerían la pertinencia de levantar o no las medidas precautelatorias; es más, conforme consta en el mismo texto del artículo 164 materia del análisis, **el coactivado puede hacer cesar las medidas conforme el artículo 248 del mismo Código Tributario.***

*Como corolario de lo anterior, es necesario tener presente la parte pertinente de la sentencia interpretativa No. 001-08-SI-CC, de esta Corte, misma que fue publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 479 del 02 de diciembre del 2008, que señala: "A la luz de la disposición derogatoria de la Constitución, en un contexto de mutación constitucional como el que vive el Ecuador, **la vigencia de la nueva Carta, no puede implicar la desinstitucionalización del país**, es por ello, que en aplicación de los principios de conservación del derecho y armonización constitucional, **todas las normas preconstitucionales que no sean contrarias al texto constitucional mantienen su vigencia**, mientras no sean reemplazadas por una nueva legislación post - constitucional (...)"*

Es evidente que, el criterio de la Corte es firme y fundamentado al señalar que el Código Tributario tiene carácter de orgánico al haber sido dictada esta calidad de manera previa a la Constitución del 2008 y sobretodo al estar en concordancia con la misma puesto que regula el ejercicio de derechos y garantías constitucionales, y en el presente caso, al ser un derecho constitucional la libre movilidad y salida del país, al dictar medidas precautelatorias al respecto, lo está regulando y asegurando el cobro de obligaciones pendientes. Además ratifica la calidad de jueces que tienen los funcionarios ejecutores de las Administraciones Tributarias, y de las herramientas legales con las que cuentan para hacer efectivo el principio constitucional de suficiencia recaudatoria.



Conclusión

En conclusión, se puede afirmar entonces, que la facultad que tienen los funcionarios ejecutores para dictar medidas precautelatorias, como "el arraigo o la prohibición de ausentarse", prevista en el artículo 164 del Código Tributario, no vulnera el derecho a transitar libremente previsto en el numeral 14 del artículo 66 de la Constitución, por lo que no existe inconstitucionalidad por el fondo o material; pues es evidente que la administración tributaria, a través de estos funcionarios, puede hacer efectivos los principios de la política fiscal como son los de eficiencia y simplicidad administrativa y suficiencia recaudadora.

No se explica de otra manera que el Código Tributario desde su vigencia, haya previsto la posibilidad de que los funcionarios ejecutores, como jueces de coactiva que son, gocen de las herramientas legales que les permita efectivizar el cobro de tributos cuando los contribuyentes morosos se desentienden de sus obligaciones tributarias, en esa medida mal puede acusarse que la frase el arraigo o la prohibición de ausentarse vulnera el derecho constitucional a transitar libremente por el territorio nacional.

Utilización de precedentes

Los accionantes respecto a supuestos "precedentes", citan varias acciones de amparo emitidas por anteriores y actuales miembros del extinto Tribunal Constitucional y actual Corte Constitucional, en las que, según su afirmación, los funcionarios ejecutores no son jueces y consecuentemente no pueden prohibir la salida del país. Al respecto, cabe precisar que según lo manifestado por esta Corte en reiterados fallos, este tipo de problemática puesta a consideración de la Corte Constitucional requiere un mínimo de demostración argumentativa del cargo que se propone. Esto se explica en la medida de que no es dable resolver sobre aspectos vagos, dispersos, abstractos que nos permitan establecer y desarrollar el pensamiento jurídico de la Corte hacia los casos futuros y con efectos de generalidad. En otras palabras, el mínimo de demostración argumentativa del cargo que se pone en consideración de la Corte, ayuda a determinar cuál es el problema en concreto que debe resolver, mediante el análisis constitucional. Por esta razón, las citas, así planteadas, nos relevan de un pronunciamiento al respecto.

III. DECISION

En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República, el Pleno de la Corte Constitucional, para el período de transición, en ejercicio de sus atribuciones, expide la siguiente:



SENTENCIA

1. *Negar la acción de inconstitucionalidad presentada.*
2. *Notifíquese, publíquese y cúmplase.*

f.) *Dr. Patricio Pazmiño Freire, Presidente.*

f.) *Dra. Marcia Ramos Benalcázar, Secretaria General.*

(Lo subrayado me corresponde)

Por medio del análisis jurídico descrito, queda clara la facultad de la Administración Tributaria en cuanto a la factibilidad de su actuación en la aplicación de la medida cautelar de arraigo o prohibición de salida del país, además se fundamenta adicional a ello, si bien no la denominación como “*juez*” sí el accionar de los funcionarios ejecutores de las Administraciones Tributarias y el alcance del mismo para poder cumplir con sus fines de cobro de acreencias tributarias.

2.2.2 Secuestro, retención o prohibición de enajenar bienes

Secuestro es la retención forzosa de uno o varios bienes muebles con el fin de concluir en un proceso de embargo.

Prohibición, según el Diccionario Léxico Jurídico Tributario del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, es “*la acción o efecto de negar, impedir, obstaculizar o vedar la realización de un acto o contrato*” y en el presente caso este acto o contrato se refiere a la enajenación de bienes, enajenar según el diccionario referido es “*acción o efecto de transferir a otro sea el dominio de una cosa, o la titularidad de un derecho, sea en forma gratuita u onerosa...*” Por tanto por medio de esta prohibición se garantizaría el cobro de las obligaciones pendientes en todo o en parte evitando que por inobservar el pago, el deudor transfiera sus bienes

Las figuras de secuestro y prohibición van de la mano, pero tienen claras diferencias, con la prohibición de enajenar se impondrá un gravamen para restringir la transferencia del bien, en cambio con el secuestro la Administración Tributaria, retira el bien para que el deudor ya no lo pueda usar. El secuestro se aplica únicamente a los bienes muebles, en cambio la prohibición puede ser aplicada a bienes muebles como inmuebles.



No se encuentra expresamente dispuesto en la norma, pero por operatividad y seguridad, para precautelar que el deudor no enajene sus bienes muebles por ejemplo, un vehículo primero se debe proceder con la prohibición y de inmediato con el secuestro.

Según los bienes sobre los que se vaya a ordenar la prohibición depende la Institución a la que se debe oficiar para la imposición de las medidas cautelares, por ejemplo en el caso de bienes inmuebles, a las Registradurías de la Propiedad, en el caso de automotores a la autoridad de tránsito local o en su defecto nacional.

Una de las ventajas con las que cuentan las Administraciones Centrales, es la de contar con el apoyo de la fuerza pública para el ejercicio de su función, esto según lo ordena el art. 170 del Código Tributario, ello para la aplicación en especial de la medida de secuestro. Téngase en cuenta, que el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, tiene el apoyo de la Unidad de Vigilancia Aduanera que le brinda el apoyo operativo respectivo.

En cuanto a la medida precautelar de la **retención**, según el Diccionario Léxico Jurídico Tributario del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, “*es el descuento que se efectúa a los contribuyentes obligados a satisfacer un impuesto para luego pagar al sujeto activo el monto de la retención...*”. La retención se aplica a todos los fondos y créditos que se mantenga en: cuentas corrientes, de ahorro, inversiones, créditos por pagos consumos por tarjetas, entre otros hasta por el monto de la deuda, que constituye el valor liquidado hasta la fecha que se emitió el auto de pago. La Superintendencia de Bancos y Seguros y la de Economía Popular y Solidaria son las encargadas de comunicar a todas las instituciones financieras del país, para que procedan con la inmediata retención de fondos y créditos, si es que los hubiera.

La prohibición de enajenar produce el efecto de que los bienes muebles o inmuebles que estén a nombre del coactivado no podrán ser vendidos, ni hipotecados, ni sujetos a gravamen alguno que limite el dominio o su goce.

Los procedimientos descritos no representan mayor dificultad, salvo el caso en el que por ejemplo se encuentren los bienes inmuebles sujetos a patrimonio familiar debidamente registrado.



Cabe en todo caso efectuar un análisis en virtud de la ponderación de los derechos en especial a la propiedad del coactivado y de la suficiencia recaudatoria del Estado, recordemos que esencialmente el derecho a la propiedad del coactivado es personalísimo y no sería afectado si es que observara la normativa tributaria en todo momento, en cambio la suficiencia recaudatoria tiene un fin social, amplio y general, y por supuesto con el respeto al debido proceso estará por sobre el derecho personal y particular para poder el Estado cumplir con sus fines, cuidando también en todo momento de no abusar de su poder y del alcance de sus facultades, precautelando el interés social sin afectaciones individuales ni tratos personalizados garantizando sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los Instrumentos Internacionales.

2.3 Cesación y suspensión de medidas cautelares

Existen dos figuras jurídicas distintas por analizar la cesación y la suspensión de las medidas cautelares, la primera extingue y detiene completamente cualquier medida cautelar impuesta, en cambio la segunda suspende mencionada imposición mientras exista un pronunciamiento de juez competente.

La suspensión se puede dar: ***Por presentación de demanda***

La presentación de la demanda contencioso tributaria, suspende la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido y por ende no podrá iniciarse coactiva para su cobro, o se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado, mientras no exista un pronunciamiento ejecutoriado, sea por parte del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario o si es que media un recurso de casación, por parte de la Sala de la Corte Nacional de Justicia.

A solicitud de la administración tributaria respectiva, del funcionario ejecutor o de sus procuradores, la sala del tribunal que conozca de la causa podrá ordenar como medidas cautelares las previstas en el artículo 164 del Código Tributario.



En cambio la cesación de medidas cautelares se puede dar:

a. Por Afianzamiento

Es importante tomar en cuenta que las medidas precautelatorias ordenadas en el procedimiento de ejecución o en el trámite de la acción contenciosa tributaria pueden cesar, al momento que el deudor afiance las obligaciones tributarias por el valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un diez por ciento adicional por intereses a devengarse y costas esto en virtud de lo dispuesto en el art. 248 del Código Tributario, por cualquiera de los siguientes modos:

- “...1. Depositando en la cuenta bancaria que señale el Consejo de la Judicatura en dinero efectivo, o en acciones de compañías nacionales, bonos y más efectos fiduciarios, emitidos en el país, previa certificación de su cotización por la Bolsa de Valores;*
- 2. Mediante fianza bancaria (Las garantías bancarias para afianzar créditos tributarios se constituirán mediante comunicación escrita entre el gerente de la institución financiera y el Juez de lo Contencioso Tributario)*
- 3. Constituyendo a favor del ente acreedor de los tributos, hipoteca o prenda agrícola, industrial o especial de comercio, con las formalidades que en cada caso exijan la ley o los reglamentos;*
- 4. Mediante fianzas personales de terceros, cuando la cuantía de la obligación principal no exceda de cuatro mil dólares de los Estados Unidos de América.*
- 5. Mediante póliza de fidelidad, constituida por cualquier compañía aseguradora nacional; y,*
- 6. En cualquier otra forma a satisfacción de la sala del tribunal que conozca del caso...”*

Las condiciones de las fianzas reales son: (art. 249 Código Tributario)

Para admitir la constitución de la hipoteca o prenda se debe:

- Constatar en los títulos de dominio, certificados de registro correspondientes y los de avalúo oficial si existiera; que sobre ellos no pesa embargo o prohibición de enajenar, ni que soportan otros gravámenes o estén en poder de terceros con título inscrito*
- Comprobar que los bienes ofrecidos pertenecen al deudor*
- Verificar que los bienes cubren el valor de las obligaciones exigidas, más sus intereses, multas y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas*



Las condiciones para las fianzas personales son: (Art. 250 Código Tributario)

- *Se deberá acreditar la solvencia moral del garante, mediante certificado otorgado por dos personas connotadas del domicilio del deudor*
- *Se deberá acreditar su solvencia económica mediante certificados del registrador de la propiedad, sobre bienes propios con la indicación de los gravámenes que posean y sus avalúos oficiales.*

b. Por pago total

Una vez verificado el pago de la obligación adeudada, intereses y costas de ejecución, se procederá, en un mismo acto, al archivo del proceso, levantamiento de las medidas cautelares y notificación al coactivado y a las demás instituciones públicas como privadas involucradas en el proceso.

2.4 Legalidad

Es importante señalar que, en el caso en el que el sujeto pasivo afectado por la imposición de las medidas cautelares dentro de un procedimiento coactivo, e impugnar la legalidad de las mismas, y en sentencia ejecutoriada se llegare determinar que dichas medidas fueron emitidas en contra de las disposiciones legales consagradas en el Código Tributario, el funcionario ejecutor responderá por los daños que su conducta haya ocasionado, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar. Esto se encuentra dispuesto en el último inciso del art. 164, y es una garantía para los deudores, de que toda medida deberá ser legalmente impuesta y no al arbitrio de los funcionarios ejecutores, puesto que de darse el caso, existe sanción para esta situación.

2.5 Análisis del artículo 1 de la Ley Orgánica de Defensa de los Derechos Laborales

La Ley Orgánica de Defensa de los Derechos Laborales (en adelante LODDLA) fue publicada en el registro oficial No. 797 del 26 de Septiembre de 2012.

La vigencia de la LODDLA fue iniciativa del Presidente de la República de 2 de julio del 2012, como Proyecto urgente en materia económica.



El artículo que atañe a nuestro estudio es el siguiente

“Art. 1.- Las instituciones del Estado que por ley tienen jurisdicción coactiva, con el objeto de hacer efectivo el cobro de sus acreencias, podrán ejercer subsidiariamente su acción no sólo en contra del obligado principal, sino en contra de todos los obligados por Ley, incluyendo a sus herederos mayores de edad que no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario.

En el caso de personas jurídicas usadas para defraudar (abuso de la personalidad jurídica), se podrá llegar hasta el último nivel de propiedad, que recaerá siempre sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador.

*Las medidas precautelares podrán disponerse en contra de los sujetos mencionados en el inciso anterior y sus bienes. Así mismo, podrán, motivadamente, ordenarse respecto de bienes que estando a nombre de terceros existan indicios que son de público conocimiento de propiedad de los referidos sujetos, lo cual deberá constar en el proceso y **siempre y cuando el obligado principal no cumpla con su obligación**...” (lo subrayado me pertenece)*

El artículo señalado, determina y destina las medidas precautelares hacia los bienes de personas distintas al obligado principal, cuando el mismo incumpla con el pago que le corresponde. Faculta al funcionario recaudador, para que disponga medidas precautelares incluso sobre bienes que estén a nombre de terceros siempre y cuando existan **INDICIOS** que sean de **PÚBLICO CONOCIMIENTO**, que los mismos son de propiedad del obligado principal, afirmando que se procederá de esta manera con el siguiente condicionamiento “*siempre y cuando*” el obligado principal NO cumpla con su obligación.

Es importante para el análisis diferenciar tres conceptos: derecho a la propiedad, posesión y mera tenencia.

El derecho a la propiedad es un derecho real que permite el uso, goce y disposición de los bienes (Art. 599 Código Civil). Derecho protegido en la Constitución en los siguientes artículos:

Art. 66, numeral 26 que dice: “*Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 26. El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas.*”



Art. 321, *El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta y que deberá cumplir su función social y ambiental.*

La posesión es la tenencia material de una cosa con el ánimo de señor y dueño (Art. 715 Código Civil), si bien el poseedor se presume dueño y normalmente lo es, en ciertas circunstancias estas calidades están disociadas.

La mera tenencia (Art. 729 Código Civil) *“Es la que se ejerce sobre una cosa, no como dueño, sino en lugar o a nombre del dueño. El acreedor prendario, el secuestre, el usufructuario, el usuario, el que tiene el derecho de habitación, son meros tenedores de la cosa empeñada, secuestrada, o cuyo usufructo, uso o habitación les pertenecen. Lo dicho se aplica generalmente a todo el que tiene una cosa reconociendo dominio ajeno...”*

El segundo inciso del art. 1, que estamos analizando, prescribe que las medidas precautelares podrán ordenarse en los casos en que *“estando a nombre de terceros existan **indicios** que son de público conocimiento de **propiedad** de los referidos sujetos”*. Cabe indicar que el dominio únicamente se adquiere por los modos que se encuentran señalados y enumerados en el Código Civil, art. 603: *“Los modos de adquirir el dominio son la ocupación, la accesión, la tradición, la sucesión por causa de muerte y la prescripción...”*. El *“público conocimiento”* de ninguna manera constituye un modo de adquirir el dominio. Esto podría llegar al extremo en que se embargue el bien de una persona por el simple arbitrio del funcionario ejecutor.

Es una medida cautelar, basada únicamente en indicios o en el público conocimiento respecto de la supuesta pertenencia de un bien..., situación que podría crear confusión e inseguridad jurídica puesto que se tomaría en cuenta sólo la situación material del bien. En muchos casos, esto resultaría en una clara violación al derecho a la propiedad puesto que no se considerarían los mecanismos jurídicos a través de los cuales se lo adquirió. El Estado tiene la obligación de brindar mecanismos efectivos para la tutela de la propiedad y debe velar porque en todo procedimiento prime el derecho al debido proceso.



Puesto que, no podría evidenciarse un debido proceso en un procedimiento no reglado, que se fundamenta únicamente en presunciones, en qué momento se verifica que el obligado no cumplirá con la obligación? quizá lo más justo sería después de que al mismo se le siga un juicio por insolvencia, último eslabón jurídico en el procedimiento de cobro para tener la certeza de que el obligado principal no cumplirá con su obligación... Además únicamente se indica respecto a estos indicios que los mismos deberán constar en el proceso; no indica que deberán constatarse o verificarse con testimonios o con algún medio probatorio que no quede únicamente al arbitrio del funcionario ejecutor.

El artículo en análisis incluso presupone el ánimo de defraudar por parte de los dueños de los bienes embargados, la Constitución en su art. 76 establece entre las garantías básicas que deben respetarse en todo proceso a la presunción de inocencia. De acuerdo al artículo en estudio, el embargo de bienes de terceros dentro del juicio coactivo parte del supuesto que el tercero presta su nombre para ocultar al verdadero dueño, causándole un perjuicio material e incluso se iría en contra de su derecho al honor y al buen nombre, derecho que debe ser reconocido y garantizado por el Estado.

Constitución Art. 76, en sus numerales 2, 6 y 7 literal a: *“...En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:*

(...) 2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.

(...) 6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

(...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.”

Indicio, según el Diccionario Léxico Jurídico Tributario del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario es *“...un rastro, vestigio, huella, hecho, o circunstancia debidamente comprobado, susceptible de llevar por vía de inferencia al conocimiento de otro hecho desconocido. Por si mismo **no tiene valor alguno ni***



constituye prueba, pero relacionados unos con otros adquieren carácter de antecedente para orientar la decisión judicial. La existencia de una relación de los indicios puede llevar por vía de la presunción, al conocimiento del hecho. Por ello el indicio es el punto de partida de la presunción... (lo resaltado me corresponde)

Un indicio, según el diccionario enciclopédico de Derecho Usual de Cabanellas, es una “*conjetura derivada de las circunstancias de un hecho*”; entonces un embargo basado en un simple **indicio** sería evidentemente inconstitucional, pues se estaría inobservando la presunción de inocencia que resultaría en una violación al derecho a la propiedad.

Esta ley justifica el embargo de bienes de terceros por el simple hecho de que “...*existan indicios que son de público conocimiento de propiedad de los referidos sujetos, lo cual deberá constar en el proceso*”. Es necesario resaltar que la presunción de inocencia no se destruye con conjeturas, sino con elementos probatorios²²

Otro tema que llama la atención, es cuando el artículo en estudio establece que la jurisdicción coactiva en el cobro de las acreencias estatales puede llegar hasta el último nivel de propiedad que siempre recae en personas naturales y que éstas responderán con todo su patrimonio. Si bien las personas jurídicas ejercen su personería a través de un representante legal, quien es el que actúa en nombre de la misma, los socios o accionistas no poseen individualmente ninguna potestad de administración de la persona jurídica, convertir a estos últimos en responsables en caso de una utilización fraudulenta de la personalidad jurídica presupone que todos ellos conocieron y consintieron en su momento en el manejo fraudulento de la sociedad, particular que también atenta contra el principio de inocencia ya referido.

Es claro entonces que si se los hace responsables de esta manera, se está presumiendo su culpabilidad, no su inocencia.

²² Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia No. 031-12-SEP-CC



Normativa entonces que lejos de precautelar los derechos del administrado los restringe prevaleciendo el interés público recaudatorio, o mejor dicho el poder público en la recaudación, yendo aún en contra de los derechos adquiridos por terceros y en contra del principio de inocencia. Recordemos el Art. 11 de la Constitución, numeral 4 que dice: *“El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: (...) 4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni las garantías constitucionales”*. Resulta muy cuestionable su aplicación. Actualmente, se encuentra admitida a trámite, una acción pública por inconstitucionalidad de los arts. 1, 2, y 7 por la forma y por el fondo los arts. 1 y 2 de la LODDLA.

2.6 Análisis de caso de aplicación

A continuación se efectuará un análisis del caso de la Exportadora Bananera Noboa S.A. y del señor Álvaro Noboa Pontón, a la luz de la normativa vigente y con referencia también al informe jurídico emitido por el Dr. Jorge Zabala Egas, denominado: *“Alvaro Noboa, La persecución política y su resistencia constitucional”* del año 2013.

En fecha, 19 de Mayo de 2012, el Servicio de Rentas Internas emitió auto de pago en contra de Exportadora Bananera Noboa S.A. EBNSA por concepto de una determinación tributaria efectuada por el ejercicio fiscal 2005. El día 27 de septiembre de 2012, al estar en vigencia la LODDLA, el SRI dicta el auto de nulidad del procedimiento coactivo iniciado en contra de Exportadora Bananera Noboa S.A. EBNSA, ordenando en el mismo auto, que se dicte otro auto de pago por la misma deuda, en esta ocasión a nombre del señor Álvaro Noboa Pontón.

El día 28 de septiembre de 2012, se emite el auto de pago que da origen al procedimiento administrativo coactivo contra Álvaro Noboa Pontón como persona natural, aplicando el artículo 1 de la LODDLA ya vigente y, además, entre otras, ordenando como medida precautelatoria su prohibición de salida del país.

Según lo describe el Dr. Zabala Egas, el fundamento para proceder contra los bienes del señor Álvaro Noboa Pontón es la norma que contiene el artículo 1 de la LODDLA.



“Lo que la norma del artículo 1 de la LODDLA prescribe es:

- 1. La atribución concedida a las entidades que ejercen potestad pública coactiva para determinar la responsabilidad de nuevos sujetos para garantizar las acreencias del Estado, es decir, crea una nueva garantía bajo la figura de responsabilidad que, en este caso, es para el cobro de créditos tributarios.*
- 2. La determinación de la competencia de ejercer como acción subsidiaria la concreción de esa responsabilidad.*
- 3. La imputación de esa responsabilidad subsidiaria a los obligados por ley, incluidos los herederos sin beneficio de inventario, además, a las personas naturales que se esconden tras las personas jurídicas que han sido usadas para cumplir fines contrarios a la ley, al orden público, a la buena fe y en perjuicio de terceros, por lo que se determina la inoponibilidad de la personalidad jurídica en y para estos casos.*
- 4. La facultad de dictar medidas precautelatorias contra todos los sujetos ya mencionados, siempre en forma “motivada”, incluso contra bienes de los que son titulares terceros, pero “que existan indicios que son de público conocimiento” que en realidad son propiedad del deudor, de los responsables solidarios, de los responsables subsidiarios, lo “que deberá constar en el proceso”.*
- 5. Medidas precautelatorias que serán ejecutadas “siempre y cuando el obligado principal no cumpla con su obligación”.*

Responsable Tributario: En nuestro país, el responsable tributario, junto con el deudor principal, es sujeto obligado, según lo ordena el Código Tributario. Es un obligado a nombre propio por una prestación tributaria incumplida que no le correspondería en condiciones normales.

En cambio, la responsabilidad tributaria creada por la LODDLA es de carácter subsidiaria.

A todas luces, el legislador genera un nuevo tipo de RESPONSABLE TRIBUTARIO, puesto que cumple con lo establecido en el art. 26 del Código Tributario, esto es, que es la persona que SIN tener el carácter de CONTRIBUYENTE debe por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste.

Creándose así también una nueva modalidad de recaudación que aparentemente garantizaría de modo fidedigno, el cobro de las obligaciones tributarias pendientes.



Sobre la característica de *subsidiariedad*, ZAVALA EGAS, cita una acción de la Corte Suprema de Justicia:

Res. 108---2002, Primera Sala de Civil y Mercantil, R.O. 827, 27---VII---2001: "(...) El carácter de subsidiariedad de la pretensión significa que la misma sólo podrá ser ejercida cuando no se tenga a disposición otra vía de derecho por medio de la cual se pueda restablecer el equilibrio de los patrimonios. Por tal razón se señala que el enriquecimiento producido no debe quebrar ninguna norma concreta del ordenamiento jurídico, ya que en ese caso, al perjudicado le corresponden las pretensiones propias del precepto vulnerado, sin poder esgrimir la propia del enriquecimiento sin causa... Como consecuencia de ello es que se señala que la acción de enriquecimiento sin causa deberá ser rechazada cuando el actor tenga a disposición una acción contractual, legal o proveniente de una infracción delictual o cuasidelictual que le permita obtener satisfacción a sus derechos. Así por ejemplo, si una persona ha sido víctima de un robo, tiene contra el ladrón, a acción de daños y perjuicios provenientes del delito así como la acción de reivindicación, de tal manera que no puede invocar la acción de enriquecimiento. Así también, el comprador que ha realizado un pago excesivo pagando más del doble del justo precio de la compra de un bien inmueble enriqueciendo de esta manera al vendedor, puede solicitar la rescisión del contrato por lesión enorme y el vendedor puede consentir en ello o restituir el exceso del precio recibido sobre el justo precio, aumentando en una décima parte; en este caso tampoco cabe la acción de enriquecimiento sin causa. En Francia, el requisito de la subsidiariedad de la acción fue establecida en una sentencia de la Cámara Civil de la Corte de Casación, que señalaba que <la acción in rem verso no se concede más que si el demandante no gozaba, para obtener lo debido a él, de ninguna acción nacida de un contrato, de un cuasicontrato, de un delito o de un cuasidelito> (ob. cit. pp. 86---87). Continúa más adelante el mismo autor: <La acción de in rem verso no puede admitirse cuando se ejercita con el fin de sustituir a otra acción que no puede intentarse por determinados impedimentos jurídicos. Por ejemplo: si el actor era acreedor del demandado en virtud de un contrato y ha dejado prescribir la acción de que era titular en tal concepto, no puede ejercitarse para recuperar por otra vía, aquello que la prescripción de la acción originaria o la insuficiencia de pruebas no permiten reclamar. En nuestra legislación aquellas obligaciones que se extinguen por la prescripción se convierten en obligaciones naturales, que son las que no confieren derecho para exigir su cumplimiento, pero que cumplidas autorizan para retener lo que se ha dado o pagado en razón de ellas. Así por ejemplo la acción rescisoria por lesión enorme expira en cuatro años, contados desde la fecha del contrato; como el tiempo de prescripción es menor en este caso, es muy frecuente que se llegue a la prescripción de la acción, convirtiéndose la obligación en una natural. Valencia Zea señala que 'el carácter subsidiario de la acción por enriquecimiento encuentra su justificación en que se ha instituido para completar el orden jurídico, no para reemplazar las acciones especiales expresamente establecidas por la ley o para suplir la negligencia de quienes han dejado prescribir sus acciones'. En este sentido se inclinan los nuevos cuerpos legales, como el Código Italiano que señala en el Art. 2402 que <la acción por enriquecimiento no puede proponerse cuando el perjudicado



puede ejercer alguna otra acción para hacerse indemnizar el perjuicio sufrido> (...)".

Del análisis jurisprudencial se evidencia que, mientras una acción principal está siendo ejecutada, no puede aún ser factible la utilización de la subsidiaria.

La LODDLA establece nuevos sujetos y situaciones que considerar para los nuevos responsables subsidiarios, entonces cabe preguntarnos ¿es jurídicamente procedente que exista vida jurídica de una acción en contra de los responsables subsidiarios antes del agotamiento de la acción principal que se sigue contra los deudores principales y responsables solidarios?

El Servicio de Rentas Internas, al emitir el auto de pago, lo efectúa en contra del deudor principal, responsables solidarios y responsable subsidiario, ubicándolos en una relación frente a la obligación de línea recta, es decir, con la misma responsabilidad a todos y cada uno de ellos.

Zavala Egas, en su informe jurídico, afirma que la obligación debió ser declarada como existente sólo en un momento posterior a que el deudor principal y los responsables solidarios hayan sido requeridos por el ejecutor de declaración judicial de insolvencia dentro del respectivo procedimiento de cobro forzoso y una vez agotado.

Indica que, no existe posibilidad alguna que existan actos de los poderes públicos que estén desvinculados de la vigencia efectiva de los derechos fundamentales establecidos en la Constitución, toda vez que estos no sólo son derechos subjetivos de las personas, sino también instituciones objetivas que concretizan determinados valores constitucionales reconocidos en el ordenamiento constitucional vigente. Que el derecho al debido proceso ha sido vulnerado, pues asevera que el Servicio de Rentas Internas no lo ha declarado como subsidiario, y por ende no le ha derivado en debida forma la deuda, ni se le ha notificado el acto administrativo pertinente. Aduce que, se le intimó al pago de una deuda que, al mismo tiempo y en el mismo procedimiento administrativo, *está siendo cobrada a la deudora principal y a los responsables solidarios* en vía coactiva principal. Es decir, se desarrolla al mismo



tiempo la acción principal y la que sólo *subsidiariamente* puede ejecutarse, lo cual es una contradicción jurídica.

Efectivamente, considero que este análisis es acertado respecto a la necesidad de agotamiento del cobro en cuanto al obligado principal y solidarios para una vez agotados estos medios remitirse al subsidiario, de ser pertinente, como ya se ha señalado anteriormente, velando en todo momento por el cumplimiento y verificación del debido proceso, pero el art. 1 de la LODDLA no establece un procedimiento claro, más bien lo deja a libre arbitrio del funcionario ejecutor, cuyo objetivo no es errado ni fuera de lógica, es completamente justo, su función recaudatoria es incluso dotada de herramientas que le permitan obtener los recursos para bienestar y cumplimiento de los objetivos estatales, pero debe emplear los medios jurídicos y justos para que sin desbalanzar el delicado equilibrio entre la Administración y el administrado se puedan respetar los derechos fundamentales de ambos. Deja mucho que pensar jurídicamente el procedimiento establecido en este caso.

Se aduce posible nulidad del procedimiento coactivo: Se reitera varias veces el argumento de que no se ha agotado la ejecución forzosa contra el deudor principal y las personas que son responsables solidarios, cuestión que no se encuentra expresamente normada y que conllevaría a que se dilate el proceso de cobro durante mucho tiempo adicional, bajo el riesgo de prescripción de las acreencias tributarias.

Otro argumento con el que se aduce nulidad del auto de pago es que, la determinación tributaria corresponde al ejercicio 2005 de Exportadora Bananera Noboa S.A., en el cual si bien la legislación reconocía la obligación de la contribuyente y de todos los responsables solidarios, no existía la figura jurídica del responsable subsidiario en materia tributaria. Misma que nace de la mano de la LODDLA. No obstante la norma establece clara y textualmente lo siguiente: “Las instituciones del Estado que por ley tienen jurisdicción coactiva, con el objeto de hacer **efectivo el cobro de sus acreencias**”.

Entonces, estaríamos tal vez frente a una situación de retroactividad de la normativa vigente en la LODDLA?, recordemos que la normativa tributaria en el art. 3, del



Código Tributario dice: “...No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes...”; o tal vez este hecho se subsanó al momento de haber declarado nulo el procedimiento coactivo en contra de Exportadora Bananera Noboa S.A. y haber expedido un nuevo auto de pago esta vez en contra del señor Noboa... Sería interesante verificar los antecedentes del auto de pago con el que se persiguió el cobro al deudor subsidiario.

Del análisis jurídico de Zavala Egas se desprende lo siguiente:

La LODDLA ha prescrito que se pueden dictar medidas precautelatorias, por parte de las autoridades administrativas que tienen atribuida la potestad coactiva y también le atribuye la potestad de correr el velo de la personalidad jurídica, contra los sujetos y sus bienes que son imputados con la responsabilidad subsidiaria, esto es, a los obligados por ley y a los que aparecen, como personas naturales, tras la personalidad jurídica de empresas que, para los efectos de la deuda tributaria, es desechada por haber sido objeto de abuso al instrumentarla para fines fraudulentos al Derecho, contrarios al orden público o a la buena fe. Aparte de los bienes que aparecen inscritos como de propiedad de los responsables por develamiento de la personalidad jurídica, las medidas precautelatorias también pueden recaer sobre bienes que están a nombre de terceros, a condición que se “motive” la existencia constante “en el proceso”, de “indicios que son de público conocimiento” que son bienes que pertenecen, realmente, a aquellos que aparecen como responsables subsidiarios luego del corrimiento del velo societario. En ambos casos el legislador ha condicionado la dictación de las medidas precautelatorias a que el “obligado principal no cumpla con su obligación”, sea en forma voluntaria o forzosa lo cual, una vez más, expresa la voluntad de la LODDLA de construir toda la acción contra los responsables bajo un régimen legal esencial y únicamente subsidiario.

En consecuencia, las medidas precautelatorias contra los sujetos que son responsables subsidiarios y sus bienes:

- 1. Se pueden adoptar después que el procedimiento coactivo contra los obligados principales y responsables solidarios se ha terminado con el auto respectivo que contiene el requerimiento judicial de insolvencia (o sea, cuando el “obligado principal no cumpla con su obligación”, Art.958 CPC).*
- 2. Pueden dictarse al momento o después de dictarse el acto administrativo por el que se declara la derivación de la acción administrativa contra el sujeto que se declara responsable subsidiario de la deuda tributaria.*
- 3. Deben acordarse haciendo constar la debida motivación, la cual debe expresar la existencia, en el procedimiento que se sigue, de los elementos que configuran la responsabilidad subsidiaria del particular. Es claro, en consecuencia, que si bien se pueden adoptar medidas cautelares contra los responsables subsidiarios, el momento sólo es después que se ha agotado la vía de cobro contra los bienes de los deudores solidarios, esto es, agotada la vía coactiva con el requerimiento judicial de insolvencia, por lo que bien puede*



ser cuando se dicte el acto administrativo por el que se notifica al interesado de su situación como responsable, lo cual será objeto de resolución que recaer en el respectivo donde se debe, inexcusablemente, oír al interesado.

Se definió como irracional la imposición de las medidas dispuestas al señor Alvaro Noboa, puesto que, la procedencia de las mismas dictada en el auto de pago contra el responsable subsidiario se justifica, según el Servicio de Rentas Internas, en el hecho que existen indicios *que son de público conocimiento* que las empresas que integran la *Corporación Noboa* que es la propietaria de las dos empresas que aparecen como deudora principal (EBNSA) y responsable solidaria (BANACONT) del crédito ejecutado, son propiedad de Álvaro Noboa Pontón, como son propiedad de tal *Corporación* y de Álvaro Noboa también los bienes que están a nombre de las demás personas jurídicas contra las que se han dictado medidas cautelares de orden real.

A pesar de las aseveraciones efectuadas por el jurista Dr. Jorge Zavala Egas y su criticidad con respecto a la emisión del auto de pago en contra del señor Alvaro Noboa, se considera que, las mismas debieron ser debatidas en el correspondiente juicio de excepciones, que debió ser propuesto en el término que prevé la ley, esto es 20 días hábiles posteriores a la citación con el auto de pago, debiendo haberse atendido al correspondiente debido proceso al que estamos sujetos todos los ecuatorianos, por tanto, no puede discutirse abiertamente ni afirmar que hayan existido vulneraciones a derechos fundamentales o al debido proceso, en el procedimiento coactivo incoado por la Administración Tributaria en el presente caso, puesto que la misma se sujetó en su momento al control jurisdiccional, mismo que al no haber sido activado en debida forma y en el tiempo que tuvo para el efecto, no pudo analizarse este caso en particular por parte de los entes jurisdiccionales pertinentes para el efecto.

En definitiva, efectuando un análisis general, al significar las medidas precautelatorias una limitación al ejercicio de derechos de libertad o a la disposición de bienes patrimoniales, cuando son aplicadas las mismas están sujetas al control de legalidad que impone el artículo 173 de la Constitución de la República y se someten al principio de responsabilidad extracontractual del Estado en el caso de irrogar daños a personas que no tienen la obligación jurídica de soportarlos.



Resulta coherente que en un régimen de autotutela administrativa, como el ecuatoriano, la Administración tenga el poder de asegurar preventivamente el crédito tributario. La eficacia impone la facultad de dictar medidas cautelares, pues, de nada serviría desarrollar todo el esfuerzo en conseguirla si, cuando se dicta el acto de determinación tributaria que se impone ejecutar, el contribuyente se ha colocado en situación de insolvencia voluntaria y a este tiempo ya no existen bienes que respondan por el pago de la deuda, sería, por el contrario, un caso de ineficacia administrativa.

Pero, nada justifica inobservar el debido proceso y la aplicación de medidas en contra de principios fundamentales y constitucionales como sucede con la aplicación del Art. 1 de la LODDLA, siendo pertinente su reglamentación para que exista un procedimiento claro para su aplicación o en todo caso habría que esperar al pronunciamiento que efectúe la Corte Constitucional con respecto a la acción de inconstitucionalidad que se ha planteado con respecto a este artículo en estudio.



CAPITULO III

EXCEPCIONES

Según el Diccionario Léxico Jurídico Tributario excepción es “...un término que se deriva del latín *exceptio*, que en el proceso del derecho romano se utilizó para identificar los medios de defensa que puede esgrimir el demandado (...) En el procedimiento actual se utiliza para identificar el ejercicio del Derecho de contradicción del demandado...”

El Diccionario en mención, con respecto a las excepciones al procedimiento de excepción, señala lo siguiente: “En el ámbito Tributario el sujeto pasivo coactivado, puede detener la acción de embargo y evitar el cobro por apremio, mediante la oposición de excepciones, las mismas que se referirán: a la existencia de la obligación, a la personería del ejecutor o del ejecutado, a la existencia y validez del Título de Crédito o al hecho de hallarse pendiente un reclamo administrativo o una acción contenciosa sobre la obligación que se pretende ejecutar...”

Es una defensa que plantea el demandado frente a una exigencia de pago efecuada por la administración tributaria con el propósito de lograr un fallo a su favor, las excepciones en lo tributario se encuentran taxativamente enumeradas en el art. 212 del Código Tributario, su procedimiento es especial, puesto que, le corresponde al Funcionario Ejecutor, conocer las mismas y le corresponde remitirlas al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario para que les dé el trámite correspondiente. El Tribunal aceptará solamente aquellas excepciones que se encuentren identificadas, aclarando que en este campo no se aceptan aquellas que hayan sido discutidas o resueltas en etapa administrativa o contenciosa en casos puntuales que serán revisados más adelante.

“El juicio de excepciones por su naturaleza es considerado un verdadero proceso, puesto que involucra al Juez garantista, al actor y al demandado, existe prueba, sentencia, apelación, casación (en algunos casos)...”²³

²³ BAYONA, Miguel, “El Proceso Coactivo en el Ecuador y su Jurisprudencia”, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador, 2010, pg. 135



Dentro del título II, denominado de la sustanciación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, el capítulo III contiene el trámite de las excepciones, esto es a partir del art. 279 en adelante del Código Tributario.

3.1 Oportunidad

Las excepciones se presentarán, según lo ordenado en el art. 214 el Código Tributario ante el funcionario ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la citación del auto de pago.

La presentación de las excepciones suspenderá el procedimiento de ejecución, sin perjuicio de que el deudor pueda haber afianzado su deuda, el escrito de excepciones deberá contener en lo que fuere pertinente, las formalidades previstas para la demanda de impugnación y deberá ser ampliado o completado, en el plazo señalado por el juez de sustanciación y las mismas serán rechazadas si no son de las contempladas en el art. 212 del Código Tributario.

Si es que se presentaren las excepciones extemporáneamente, el funcionario ejecutor tiene la facultad de desecharlas.

Pero, si el funcionario ejecutor se negare a recibir el escrito de excepciones, éste podrá ser presentado a cualquier autoridad administrativa o judicial, la que dispondrá que dentro de veinte y cuatro horas se notifique y entregue al funcionario ejecutor el mencionado escrito, con la fe de presentación respectiva. O también puede el deudor presentar directamente el escrito ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, este organismo dispondrá que, por Secretaría General se notifique la presentación de excepciones, mediante oficio, al funcionario ejecutor, ordenándole proceda conforme a lo dispuesto en el Código Tributario.

También puede el deudor presentar un recurso de queja ante el Tribunal Contencioso Tributario, si se encuentra en alguna de las siguientes situaciones:

- Cuando el ejecutor se negare a recibir un escrito de excepciones o
- Cuando el ejecutor retardare injustificadamente la remisión de las copias del proceso coactivo o de las excepciones, o



- Cuando el ejecutor notificado no suspendiere el procedimiento de ejecución.

La multa impuesta podrá ser de veinte a cuatrocientos dólares, sin perjuicio de la destitución del cargo del funcionario ejecutor en caso de reincidencia.

El trámite de excepciones se sujetará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes del Código Tributario:

- Verificar la presentación a tiempo, dentro del plazo señalado de las excepciones*
- Remitir al Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro del plazo de cinco días, copia del proceso coactivo, de los documentos anexos y de las excepciones con sus observaciones.*
- En la misma providencia que ordene la remisión al Tribunal Distrital de lo Fiscal, o por oficio, el funcionario ejecutor señalará domicilio para sus notificaciones.*

Previo la admisión a trámite, el Tribunal, ordenará al deudor en virtud de lo dispuesto en el primer innumerado a continuación del art. 233 del Código Tributario, el pago de la caución equivalente al 10% de la cuantía de las obligaciones pendientes, bajo prevenciones de archivo del proceso en caso de incumplimiento. Normativa de la que fue declarada su constitucionalidad condicionada mediante Resolución de la Corte Constitucional No. 14, publicada en Registro Oficial Suplemento 256 de 12 de Agosto del 2010 y Resolución de la Corte Constitucional No. 30, publicada en Registro Oficial Suplemento 359 de 10 de Enero del 2011.

3.2 Tipos

El Art. 212 del Código Tributario, señala las excepciones que podrán oponerse al procedimiento de ejecución de créditos tributarios:

1. Incompetencia del funcionario ejecutor;

La competencia administrativa tributaria es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o Institución, para conocer y resolver asuntos de índole tributaria.



Según el Diccionario Léxico Jurídico Tributario, incompetencia es “... *Carecer de facultad, competencia o jurisdicción para actuar o desempeñar una función o cargo. Institucionalmente característica de un juez, tribunal, autoridad o ente administrativo, que determina la falta de poder para conocer determinados asuntos, al no corresponder éstos a su jurisdicción o las atribuciones que tienen concedidas...*”

Tratándose de una acción coactiva la ejercerán los funcionarios recaudadores facultados para el efecto, en el ámbito tributario las máximas autoridades podrán designar recaudadores especiales para el efecto.

Por ejemplo en el caso del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones en su art. 218, literal h), atribuye a los Directores Distritales, la facultad de ejercer la acción coactiva en nombre del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

En el caso del Servicio de Rentas Internas, su ley de creación, en su art. 2, señala las facultades del mismo, y en su numeral 2, señala lo siguiente: “...*Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad...*”

En la misma ley en su art. 7, señala las funciones del director general, en su numeral 6 señala lo siguiente: “*Delegar sus atribuciones a los funcionarios que se determinen en el Reglamento Orgánico Funcional*”

Por tanto mediante, delegación contenida en una resolución emitida por el Director General, funcionarios del área de coactivas del SRI, de cada Dirección Regional están facultados para ejercer esta acción para recaudar fondos de las obligaciones pendientes.

Esta excepción está directamente enlazada con la primera solemnidad sustancial del procedimiento de ejecución: la legal intervención del funcionario ejecutor, puesto que, sin una delegación válida, el funcionario ejecutor no estaría interviniendo en legal y debida forma por cuanto sería incompetente para el efecto.



(caso práctico analizado en el punto: 3.3)

2. Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante;

Cuando por error, los títulos de crédito o títulos ejecutivos para el cobro no guarden relación con el coactivado, o la citación se la hubiese efectuado a una persona que no es la representante legal ante la ley.

O al tratarse de una persona jurídica, únicamente haya sido determinada la misma en el auto de pago y no hubiese sido citada la persona que es la representante legal o no haya sido tomada en cuenta la persona jurídica, esta cuestión que acarrea nulidad.

No será admitida esta excepción, cuando los hechos que las fundamenten hubieren sido discutidos y resueltos en la etapa administrativa, o en la contenciosa. (Art. 213 Código Tributario)

(caso práctico analizado en el punto: 3.3)

3. Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal;

Únicamente por medio de iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, esto al tenor de lo ordenado en el art. 301 de la Constitución.

Por tanto es evidente que las obligaciones tributarias nacen de un acto legislativo del órgano competente, mismas que pueden ser modificadas o extinguidas según prevé la ley, pero cabe resaltar el carácter de irretroactivo de las normas tributarias.



Puede darse el caso que la Administración por falta de información haya inobservado una exención dada a un contribuyente determinado, y pretenda su cobro.

No será admitida esta excepción, cuando los hechos que las fundamenten hubieren sido discutidos y resueltos en la etapa administrativa, o en la contenciosa. (Art. 213 Código Tributario)

(caso práctico analizado en el punto: 3.3)

4. El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida;

El art. 26 del Código Tributario define a los responsables, cuyo deber es el cumplimiento de las obligaciones tributarias atribuidas al contribuyente, incluso señala la solidaridad de repetir lo pagado en contra del contribuyente.

De manera general los responsables se clasifican, según el Código Tributario, en:

- Responsables por representación
- Responsables como adquirente o sucesor
- Otros responsables

Son responsables por representación los definidos en el art. 27 del Código Tributario:

- 1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces;*
- 2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida;*
- 3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;*
- 4. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y,*
- 5. Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.*



El art. 28 ibídem, determina a los responsables como adquirentes o sucesores de bienes a los siguientes:

- 1. Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior;*
- 2. Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiere, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes;*
- 3. Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto;*
- 4. Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y,*
- 5. Los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados.*

Finalmente, el art. 29 ibídem, señala como otros responsables a los siguientes:

- a. Agentes de percepción*
- b. Agentes de retención*

No estar dentro de las anteriores clasificaciones, significaría no ser responsable de la obligación tributaria cuyo cobro se persigue.

No será admitida esta excepción, cuando los hechos que las fundamenten hubieren sido discutidos y resueltos en la etapa administrativa, o en la contenciosa. (Art. 213 Código Tributario)

(caso práctico analizado en el punto: 3.3)

5. Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 del Código Tributario;



Se debe verificar el cumplimiento de alguno de los modos de extinción de la obligación tributaria, que son los siguientes:

1. Solución o pago;
2. Compensación;
3. Confusión;
4. Remisión; y,
5. Prescripción de la acción de cobro

Y en el caso de las obligaciones tributarias aduaneras se deberá remitir también a los modos de extinción establecidos en el art. 114 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

(caso práctico analizado en el punto: 3.3)

6. Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión;

En el caso de los reclamos administrativos, la autoridad tributaria en el campo de tributos internos gozará de 120 días para la resolución de los mismos, en cambio la autoridad aduanera gozará de 60 días para el mismo efecto.

El art. 140 del Código Tributario, señala la clasificación de los recursos en vía administrativa:

- De Revisión
- De apelación al procedimiento de ejecución

El último inciso del art. 149 ibídem, es claro en señalar y resaltar que, mientras se hallare pendiente de resolución un reclamo o recurso administrativo, no podrá emitirse título de crédito.



Criterio que se sostiene en el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Cuenca, de la revisión de un caso en el que se pronunció al respecto de la siguiente manera:

“4.3.- En cuanto a la excepción contenida en el numeral 6 del artículo 212 del Código Orgánico Tributario, la excepcionante sostiene que presentó un reclamo administrativo número XXX-2012, el mismo que le fue negado mediante resolución No. XXXXXXXX, ante lo cual presentó en fecha 19 de abril de 2013 un Recurso de Revisión, “... el mismo que se encuentra en estado de resolver conforme se desprende del contenido de la Providencia Nro. XXXXXXXXXXXX, de fecha 20 de mayo de 2013...”; el escrito que contiene el recurso mencionado obra de fojas 503 a 508 de los autos. El Tribunal señala que de fojas 1 y 2 de los autos consta la providencia dictada por la Dirección Nacional Jurídica el 20 de mayo de 2013, mediante la cual acepta a trámite el recurso de revisión insinuado; el procedimiento coactivo se ha iniciado mediante el auto de pago dictado el 14 de junio de 2013 (fojas 12), es decir con fecha posterior a la presentación y aceptación a trámite del recurso de Revisión. El Tribunal efectúa el siguiente análisis: el ordinal 6 del artículo 212 del Código Tributario dice a la letra: “...6.- Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto del título o al derecho para su emisión”.- La norma trascrita es clara, y no excluye a ningún recurso que se halle pendiente de resolución, como sustento de las excepciones; el artículo 124 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones que trata de los reclamos y recursos administrativos, dice en su último inciso: “Los reclamantes podrán presentar recurso de revisión ante la Directora o Director General en contra de las resoluciones que dictaren los Directores Distritales, de conformidad con las normas del Código Tributario.”. El Recurso de Revisión se encuentra ubicado dentro del Código Tributario, en el Título II que norma lo relativo a “LAS RECLAMACIONES, CONSULTAS Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS”, y el capítulo IV de este título, dice “DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS”, el numeral 1 del artículo 140 de dicho Código manda que: “Las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa: 1.- De revisión por la máxima autoridad administrativa...” (los subrayados son de la Sala), recurso que puede ser insinuado o pedido con la debida fundamentación, por “...una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria...”, a fin de que la máxima autoridad administrativa, ejerza su “potestad facultativa extraordinaria de iniciar... un proceso de revisión”; lo cual, en cuanto a la “insinuación” del recurso que puede ser hecha por quien se crea afectado por un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada, está de acuerdo con los derechos que reconoce y garantiza el artículo 66 numeral 23 de la Constitución de la República del Ecuador, que dice: “Art. 66. Se reconoce y garantizará a las personas:...23. El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas...”, lo que significa que no solo está reconocido y garantizado el derecho de petición, sino su correlativo, esto es, el derecho “a recibir atención o



respuestas motivadas” a esas peticiones, lo cual es una limitación que establece la nueva Constitución a la potestad facultativa de la autoridad administrativa a fin de que se aplique el principio fundamental del artículo 1 de la Constitución de la República del Ecuador que proclama: “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia...”; incluso, la Corte Nacional de Justicia, mediante Resolución de efectos generales y obligatorios, que fuera publicada en el Registro Oficial No. 93 de fecha 22 de diciembre de 2009 dice: “... cuando el recurso de revisión ha sido insinuado por el particular, al amparo del Art. 143 del Código Tributario, la Autoridad Tributaria competente dará el trámite correspondiente, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo”.- En el caso que nos ocupa, la compañía hoy actora conforme a lo previsto en los cuerpos legales citados, había presentado un Recurso de Revisión de la Resolución No. XXXXXX, recurso éste que se encuentra en trámite, así consta de los documentos presentados por las partes y que obran del proceso. Presentado o insinuado el Recurso de Revisión por la parte interesada o afectada, para que la máxima autoridad del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador revise y de ser el caso ratifique o deje sin efecto el acto administrativo cuya revisión se pide, nace para la contribuyente su derecho constitucional “... a recibir atención o respuestas motivadas”; y, además, de conformidad con la resolución obligatoria emitida por la Corte Nacional de Justicia publicada el 22 de diciembre de 2009, la Autoridad Tributaria debe dar el trámite correspondiente a ese recurso, mientras eso no ocurra, tiene también el derecho que se desprende en su beneficio, respecto de la prohibición que para la administración implica el mandato del inciso final del artículo 149 del Código Tributario, que dice: “Mientras se hallare pendiente de resolución un reclamo o recurso administrativo, no podrá emitirse título de crédito”, o exigirse, mediante proceso coactivo el pago de una obligación establecida y ratificada en la resolución legalmente cuestionada en base de un recurso previsto en la ley para la misma vía administrativa; de lo dicho deviene como consecuencia lógica y jurídica, que una vez admitido a trámite el Recurso de Revisión interpuesto por la hoy actora, **hasta que éste no sea resuelto por la máxima autoridad, no se puede iniciar el Proceso Coactivo**, consecuencia que se sustenta primero los principios y garantías que establece el artículo 11 de la Constitución de la República del Ecuador que a continuación se transcriben: “Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: ...3, inciso 3: “Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento.- 4: Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.- 5: **En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia”**; y, segundo, en las constancias procesales, pues en los autos no existe demostración alguna que pruebe que el recurso insinuado por la contribuyente hoy actora, haya sido resuelto por parte del señor Director General del XXXXXXXXXXXXX, por lo cual, estando pendiente, no podía iniciarse el Procedimiento Coactivo No. XXX-2013.- Por los argumentos expuestos, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, “Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador,



y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República”, acepta la excepción que se funda en el numeral 6 del artículo 212 del Código Tributario deducida por la señora XXXXXXXXXXXXXXXX, en contra del Procedimiento Coactivo No. XXX-2013, iniciado en su contra, pues se ha probado que se encuentra en trámite, pendiente de ser resuelto, el Recurso de Revisión que planteó en contra de la Resolución No. XXXXXX.- En consecuencia, declara la nulidad del indicado Proceso Coactivo No. XXX-2013 y ordena su archivo...”

El análisis jurídico es coherente y a mi parecer bien fundamentado, quedando claro que, en el caso de que se haya presentado el recurso de revisión de manera previa al inicio de acción coactiva, el mismo suspende cualquier ejecución de cobro, aplicando de esta manera la norma y la interpretación que más favorezca al ciudadano en materia de derechos y garantías constitucionales. Pero también existe la posibilidad de que iniciado el procedimiento coactivo, se presente el recurso de revisión, y en ese caso, según mi criterio no se aplicaría la suspensión del procedimiento coactivo, puesto que al momento de dar inicio a la acción coactiva no se encontraba ningún recurso en trámite, pendiente de resolución.

7. Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes;

Según lo establece el art. 152 del Código Tributario, el contribuyente o responsable podrá solicitar a la autoridad administrativa competente para conocer reclamos en única y definitiva instancia, que se compensen las obligaciones pendientes en los siguientes momentos:

- Practicado por el deudor o por la administración un acto de liquidación o determinación tributaria,
- Notificado el deudor de la emisión de un título de crédito
- Notificado el deudor con el auto de pago

Presentada la solicitud, **no se podrá iniciar un procedimiento de ejecución** o se **suspenderá** el procedimiento de ejecución que se hubiere iniciado. Incluso el art. 154 ibídem señala que el deudor deberá entregar al funcionario ejecutor una copia



de la solicitud de facilidades de pago con la fe de presentación respectiva. Siendo lo correcto que, dentro de las Administraciones se maneje efectivamente la comunicación entre los distintos departamentos de tal forma que el área de coactivas sepa de la novedad de la presentación de una solicitud referida, para que no se proceda o se suspenda el procedimiento de ejecución.

Una vez concedidas las facilidades de pago, basta que el deudor una vez requerido no cancelare cualquiera de sus dividendos en mora en ocho días plazo, se dará por terminada la concesión de facilidades y podrá continuarse o iniciarse el procedimiento coactivo y efectivizarse las garantías rendidas.

Téngase en cuenta que, el último inciso del art. 152 del Código Tributario señala que *“No se concederán facilidades de pago sobre los tributos percibidos y retenidos por agentes de percepción y retención, ni para las obligaciones tributarias aduaneras.”*

Siendo únicamente en materia aduanera factible solicitar facilidades de pago en el caso de importación de bienes de capital, previsto en el art. 116 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

Los bienes de capital, según lo define el art. 2 del Reglamento al Título Facilitación Aduanera del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones son *“aquellas mercancías que no se destinan al consumo, sino a seguir un proceso productivo, en forma directa o indirecta para incrementar el patrimonio material o financiero”*.

Mucho depende de la efectiva organización interna que tenga cada Administración para que no se inicien procedimientos coactivos o los mismos sean suspendidos al momento de tener conocimiento de la novedad de la presentación de una solicitud de facilidades de pago; caso contrario el coactivado deberá recurrir a la vía contenciosa para que se haga efectivo este derecho, debiendo habérselo reconocido con anticipación, constituyendo incluso de igual manera un desgaste de recursos para la Administración Tributaria a cargo del proceso.



8. Haberse presentado para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan;

Mientras no estén ejecutoriadas las sentencias emitidas por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, no podrá prosperar un procedimiento coactivo, inclusive no pudo ser legalmente emitido el título de crédito que lo contiene, viciando todo lo actuado desde la emisión del mismo.

Por ello se recalca que, se debe tener un control prolijo del seguimiento de todos y cada uno de los procesos previo a su envío al área de coactivas, de tal forma que los procedimientos de ejecución puedan prosperar, y no obligando al Administrado a litigar cuando aún no es el momento procesal oportuno y sobre todo cuando en el procedimiento coactivo se dictan medidas cautelares que incluso pueden comprometer la salida del país del deudor.

9. Duplicación de títulos respecto de una misma obligación tributaria y de una misma persona; y,

Es posible que, debido a errores tecnológicos y humanos pueda darse que exista duplicidad de títulos que correspondan a una misma obligación tributaria, cuestión que respondería a una falta de revisión y logística por parte de la Administración Tributaria, en perjuicio del coactivado, siendo lo procedente dar de baja los títulos y emitir uno nuevo con las solemnidades que se exigen para la emisión de los mismos. Incluso lo ideal sería detectar estas situaciones y de oficio proceder y no obligar al administrado a una litigación innecesaria. Sería el actuar lógico por parte de la Administración, sin embargo el legislador ha previsto esta excepción para que, los derechos y garantías del deudor se vean protegidas en todo momento.

10. Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento.



Esta excepción es muy puntual y efectúa un monitoreo de las solemnidades que debieron seguirse durante todo el proceso: desde la emisión del título de crédito, emisión del auto de pago, y el procedimiento coactivo.

La característica principal del procedimiento de ejecución es que se encuentra dotado de solemnidades y formalidades que deben ser observadas por las Administraciones Tributarias con prolijidad.

El procedimiento a seguir para la emisión de los títulos de crédito, es el dispuesto en el art. 149 y siguientes del Código Tributario, incluso sobre el mismo se puede presentar un reclamo administrativo únicamente respecto del título o del derecho para su emisión; no obstante esta excepción permite revisar inconsistencias nuevamente, pero ahora por parte de la autoridad jurisdiccional.

Efectuándose por ende, un control integral del título de crédito que beneficia al administrado deudor y que permite monitorear la actividad y eficiencia de la Administración Tributaria.

3.3 Análisis Jurídico y Aplicabilidad

El juicio de excepciones, prácticamente efectúa un control de legalidad de absolutamente todo el procedimiento coactivo ejecutado. Es una herramienta idónea para la defensa y resguardo de los intereses de los coactivados, pero se encuentra supeditada al pago de una caución, cuya constitucionalidad se encuentra condicionada, como fue analizado previamente.

En el caso de obligaciones tributarias cuya determinación supera los cien mil dólares, como pasa en algunos casos, resulta bastante elevado el valor que por concepto de caución deben los coactivados responder.

No obstante, acuden a otras vías, de no ser esta la elegida, como presentando acciones constitucionales, cuya trascendencia hasta el momento no ha sido de mayor relevancia para un estudio a fondo.

En los juicios de excepciones a la coactiva, procede el recurso de casación, **pero únicamente** en los casos de los numerales 3, 4 y 5 del Art. 212 del Código Tributario, al existir jurisprudencia obligatoria, que en aplicación del art. 2 de la Ley de Casación que dispone que el recurso de casación “*procede en contra de las*



sentencias y autos que pongan fin a un proceso de conocimiento, dictados por las cortes superiores, los tribunales distritales de lo fiscal y contenciosos administrativos”; los juicios de excepciones a la coactiva se constituyen en procesos de conocimiento, únicamente cuando se refieren a asuntos de derecho material o de fondo, es decir, cuando las excepciones propuestas son las que constan en los numerales antes señalados, en los demás casos, esto es de los numerales 1, 2, 6, 7, 8, 9 y 10 del Art. 212 del Código Tributario, el proceso se constituye de ejecución y no de conocimiento, tomándose en improcedente el recurso extraordinario de casación, si se lo interpone por estos numerales...”²⁴

A continuación, para efectos del presente estudio, se expone un caso en el que el coactivado aduce varias de las excepciones estudiadas anteriormente, pero las mismas no prosperan.

SENTENCIA

*Jueza Ponente: XXXXXXXXXXXX TRIBUNAL DISTRITAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO, Cuenca, 19 de febrero de 2014.- Las 11h35.- JUICIO N° XXX-2013.- VISTOS: El señor XXXXXXXXXXXX, comparece ante el “Funcionario Ejecutor de la Dirección XXXXXXXXXXXX”, para proponer excepciones al procedimiento de ejecución incoado en su contra en el procedimiento coactivo NO. XXX2013. Coactiva por la que se pretende el cobro de la suma de un millón ochenta y cinco mil setecientos cuarenta y tres 64/100 dólares, por concepto de obligaciones tributarias, cuyos pagos no han sido efectuados. Que al no encontrarse conforme con el juicio coactivo iniciado en su contra presenta excepciones y dice lo siguiente: “Encontrándome dentro del término legal, propongo al proceso coactivo No. XXXXXX-2013 las siguientes excepciones, contenidas en el Art. 212 del Código Tributario. **1.- Incompetencia del Funcionario Ejecutor.-** El Código de Procedimiento Civil en su Art. 942 establece expresamente que el procedimiento coactivo se ejerce privativamente por los respectivos empleados recaudadores. Conforme se establece en el dicho auto de pago, el funcionario ejecutor del juicio coactivo es el XXXXXXXXXXXX quien actualmente ostenta el cargo de Director Regional XXXXXXXXXXXX, razón por la cual no puede ejercer además el cargo de funcionario ejecutor. Además debo indicar que dicha supuesta delegación como funcionario ejecutor no está publicada en el Registro Oficial por lo que no es eficaz ni tiene validez y además se sobrepone sobre la delegación realizada a favor del Dr. XXXXXXXXXXXX quien actúa como funcionario ejecutor de la Dirección Regional XXXXXXXXXXXX. El Art. 158 de Código Tributario determina que la acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, señalando que las máximas autoridades tributarias podrán designar recaudadores especiales, y facultarlos para ejercer*

²⁴ BAYONA, Miguel, “El Proceso Coactivo en el Ecuador y su Jurisprudencia”, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador, 2010, pg. 176



la acción coactiva en las secciones territoriales que estimen necesario. En este caso, el XXXXXXXXXXXXXXX es la máxima autoridad de la Dirección XXXXXXXXXX razón por la cual no puede además actuar como funcionario recaudador.

El excepcionante fracciona el art. 158 del Código Tributario, siendo, importante la remisión que efectúa de manera **supletoria** al Código de Procedimiento Civil y de manera principal ordena la sujeción a las disposiciones de esa sección y a las reglas generales del Código, por tanto, es claro que, con una **designación** de la máxima autoridad podrá facultárseles para que ejerzan la acción coactiva donde les corresponda.

Establezco en tal sentido como excepción, la incompetencia del funcionario ejecutor habiéndose incumplido con solemnidad sustancial en el procedimiento de ejecución, se declarara la nulidad del mismo. Lo antes indicado queda en evidencia cuando el XXXXXXXXXX siendo la máxima autoridad de la Dirección XXXXXX, delega al Dr. XXXXXXXXXXXXXXX para que dirija la ejecución coactiva. Es tan evidente la falta de competencia del Ing. XXXXXXXXXXXXXXX, que El sabiendo que no es funcionario ejecutor delega al Dr. XXXXXXXXXXXXXXX para que dirija la ejecución coactiva. Siendo la principal atribución y función del funcionario ejecutor el dirigir la ejecución coactiva, es precisamente dicha delegación la que evidencia la actuación ilegítima de XXXXXXXXXXXXXXX.- Es tan confusa e ilegítima la actuación del XXXXXXXX, que habiendo señalado que le han delegado el actuar como funcionario ejecutor, procede a DELEGAR LO DELEGADO. Siendo la principal obligación del funcionario ejecutor, el dirigir la ejecución coactiva, si es verdad lo que manifiesta el XXXXXXXXXXXXXXX, que le han delegado el actuar como funcionario ejecutor, El no podía DELEGAR LO DELEGADO ya que rompe el principio de legalidad aplicado al derecho público, LO QUE NO ESTÁ PERMITIDO SE ENCUENTRA PROHIBIDO. La vinculación positiva implica que la posición de la autoridad tributaria esta superpuesta a la de la ley, por lo que las actividad de la administración tributaria sólo es jurídicamente correcta cuando tiene un concreto y explícito fundamento legal.”. Refuerza lo dicho con un párrafo de la autora Escuin Palop Catalina, en su obra “Curso de Derecho Administrativo” (Tirant lo blanc, 2010, p. 33,34) y agrega: “Dicho principio de competencia positiva en la Administración Pública, está contemplado explícitamente en la Carta Magna en sus Art. 225 y 226. Al ser la delegación una figura que implica la cesión de parte de las atribuciones del funcionario, quien mediante acto administrativo confía a otro jerárquicamente subordinado el desempeño de una o más de sus facultades que le son propias, este constituye un acto reglado, pues además de tener como finalidad el descentralizar se debe determinar las funciones encomendadas y la jurisdicción dentro de la cual se podrá cumplir con la delegación, por ello, solamente a aquellas autoridades a los que la ley expresamente los autoriza, pueden hacer uso de esa facultad, que por lo demás no está sujeta al arbitrio del delegante. Si fuera verdad lo que dice el XXXXXXXX en el sentido que le han delegado el actuar como funcionario ejecutor, la delegación que realiza a favor del Dr. XXXXXXXXXXXXXXX



es ilegal e ilegítima, siendo el proceso coactivo inválido más aún cuando fue dicho Dr. XXXXXXXXXX el que ha actuado y dirigido todo el proceso coactivo. Todo lo alego expresamente y pido sea considerado en sentencia.

2.- Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal. La entrada en vigencia de la Constitución de la República del Ecuador en el año 2008, conlleva un cambio sustancial y diametral en la forma en que se debe de entender no solo la estructura constitucional y la organización del Estado, sino además implica un cambio sustancial en el esquema del ordenamiento jurídico y de su sistema vigente. En el Acta de Determinación N.- 0320090100031 se establece que en aplicación del Art. 90 del Código Tributario modificado por la Ley de Equidad Tributaria, se debe de calcular un 20% de recargo. Mediante resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia en calidad de jurisprudencia obligatoria se ha ordenado que no CABE la aplicación de tal recargo a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma, esto es, al 29 de diciembre del 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esta fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008. En el presente caso el Acta de Determinación N.- 0320090100031 se refiere al impuesto al valor agregado por los meses de febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del período fiscal 2005. Es por tal, que es inconstitucional e ilegal el pretender el cobro de dicho recargo, pues existe jurisprudencia obligatoria que fundamenta la excepción alegada. Debo dejar constancia que el mismo Director XXXXXXXXXXXXXXXX está consciente de dicha jurisprudencia obligatoria hasta el punto que la transcribe en el auto de pago y sin embargo la incluye en el valor que ordena pagar. Esto se intuye, pues no existe una liquidación que determine de donde se obtuvo el valor de un millón ochenta y cinco mil setecientos cuarenta y tres 64/ 100 dólares, y sabiendo que el Acta de Determinación N.0320090100031 establecía un valor alrededor de los 665000 dólares (valor que incluía dicho recargo del 20%) es evidente que en dicho millón ochenta y cinco mil setecientos cuarenta y tres 64/100 dólares se ha incluido el valor del 20% por concepto de recargo.”. Recalca la supremacía de la Constitución y Tratados internacionales, de los Arts. 424, 425 y 426 de la Constitución, en relación con los derechos humanos.

3.- El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la supuesta obligación que se exige. La resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia publicada en al Registro Oficial 471 del 16 de junio del 2011 en calidad de jurisprudencia obligatoria determina que no soy deudor ni responsable de recargo alguno. En el presente caso, afirmo (pues no existe liquidación alguna) que en el valor de un millón ochenta y cinco mil setecientos cuarenta y tres 64/ 100 dólares se ha incluido dicho recargo lo que determina la procedencia de la excepción alegada.

4.- Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 de este Código; La resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia publicada en al Registro Oficial 471 del 16 de junio del 2011 en calidad de jurisprudencia obligatoria determina que se ha extinguido el recargo del 20% que contiene el Acta de Determinación N.- 0320090100031. Es por tal que al haber incluido en el valor de un millón ochenta y cinco mil setecientos cuarenta y tres 64/100 dólares dicho recargo, se determina la procedencia de la excepción alegada.



Es evidente que, al fundamentar el actor, la excepción 2 de inexistencia de la obligación tributaria, por ende con los mismos argumentos fundamenta la 3 (puesto que al no haber obligación, no es deudor directo ni indirecto) y la 4, aunque esta última no tiene mayor argumentación ni aporta a la defensa, puesto que no se remite a ninguno de los modos de extinción previstos en la normativa tributaria, en todo caso, se la cita por añadidura, ni siquiera podría decir subsidiariamente, puesto que no nos lleva a ninguna parte. En lo que respecta al tema de fondo (afianzamiento) se lo analizará más adelante, con los argumentos que presenta la Administración Tributaria, para no duplicar criterios.

5.-Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento. El artículo 165 del Código Tributario y Art. 966 del Código de Procedimiento Civil es claro al determinar que son solemnidades sustanciales de todo procedimiento de ejecución, entre otras: "Aparejar la coactiva con títulos de créditos válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas". Se olvidó a Usúa aparejar a la coactiva el respaldo de dichas supuestas obligaciones de plazo vencido que dicen justifiquen el inicio de esta acción, lo que implica una omisión de solemnidad sustancial. El Art. 165 del Código Tributario señala que son solemnidades sustanciales aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas. No solo que no se ha aparejado con dicho título de crédito, sino que es imposible hablar de que se han aparejado cuando ni siquiera se han emitido peor me han sido notificados. Se ha violado de su parte lo dispuesto en el Art. 157 del Código Tributario, pues la acción coactiva solo puede fundamentarse en títulos de crédito firmes. El de donde se obtuvo el valor de un millón ochenta y cinco mil setecientos cuarenta y tres 64/ 100 dólares es una incógnita. No se sabe cómo se llegó a semejante cifra. El juicio coactivo es completamente ilegal, toda vez que los Funcionarios de la Dirección XXXXXXXXXX, han violado lo dispuesto en el Art. 151 del Código Tributario, puesto que no han cumplido con lo que expresamente manda esta norma, ya que no han procedido a notificarme con el título de crédito en el que se me concede 8 días para que cumpla con la cancelación de la deuda; y, arbitrariamente procedieron a embargar mis bienes. Con estas actuaciones de los Funcionarios de la Dirección Regional de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, se han atentado gravemente contra mis derechos constitucionales, y también han violado sus deberes como servidores públicos establecidos en el Art. 22.b) de la Ley Orgánica de Servicio Público...", norma de la que transcribe su contenido y solicita que "3.- Todas las excepciones planteadas se las tendrá una en subsidio de la otra y se dará de baja el juicio coactivo. Solicito comedidamente se conceda un término de prueba. Solicito además se digne levantar las medidas ordenas en mi contra, dejando en evidencia todos los daños y perjuicios que se me causarían frente a una negativa conforme lo establece el Art. 164 del Código Tributario. 4.- Se remitirá el presente proceso de excepciones, sobre la base



del Art. 279 del Código Tributario al TRIBUNAL DISTRITAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO SEDE EN CUENCA, se notificará de ser el caso con el presente escrito de excepciones al FUNCIONARIO EJECUTOR DE LA DIRECCION XXXXXXXXXX y debería notificarse además a la autoridad que dio la orden de los Títulos de Crédito sin embargo en este caso no se lo puede hacer pues no se ha emitido título de crédito alguno. Se procederá conforme al Art 281 del Código Tributario. Se contará con el Procurador General del Estado o con el Señor Director Distrital de la Procuraduría General del Estado, a quienes se les notificará en sus oficinas conocidas por el Sr. Actuario.”, fija la cuantía, casilla para notificaciones y autoriza a los profesionales del derecho que menciona para que presenten los escritos necesarios en esta causa. (...) la Administración XXXXXXXXXX da contestación en los siguientes términos: “El excepcionante justifica su accionar en cinco supuestos hechos controvertidos ajenos a las normas legales aplicables a la coactiva: El primero, incompetencia del funcionario ejecutor, por cuanto también ostenta el cargo de Director XXXXXXXXXX y no puede ejercer los dos cargos. El segundo, que es inconstitucional e ilegal pretender el cobro del recargo del 20% establecido en la Acta de Determinación No. XXXXXXXXXX perseguida vía coactiva, por existir jurisprudencia obligatoria en contrario. El tercero, que no es deudor ni responsable de recargo alguno. El cuarto, que la resolución en Pleno de la CNJ determina que se ha extinguido el recargo del 20% contenida en la Acta de Determinación No. XXXXXXXXXX. El quinto y último, que se olvidó aparejar a la coactiva el respaldo de las obligaciones perseguidas que justifican el inicio de la acción coactiva. Ninguno de estos hechos se encuentra debidamente motivados en la demanda lo que da a lugar a que fracase la pretensión del actor, conforme lo demuestro a continuación: Quiero comenzar mi exposición indicando que en el Auto de Pago emitido dentro del procedimiento coactivo XXX-2013, de manera expresa se señaló: "Por lo expuesto, en mi calidad de Recaudador Especial designado por la máxima autoridad del XXXXXXXXXX, mediante Resolución No. XXXXXXXXXX de 25 de septiembre de 2012, facultándome a ejercer la acción coactiva en la sección territorial comprendida en la Dirección Regional Austro y de conformidad con lo expresado en el Art. 161 del Código Tributario y por cuanto esta obligación es determinada, líquida y de plazo vencido, se dispone que el deudor, sus garantes de haberlos o ambos, sus obligados por Ley (terceros vinculados al amparo de lo establecido en el Art.1 de la Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales) paguen dentro de TRES DÍAS, contados desde el día siguiente a la citación del presente AUTO DE PAGO, la cantidad de UN MILLÓN OCHENTA Y CINCO MIL SETECIENTOS CUARENTA Y TRES 64/100 DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (USD\$ 1.085.743,64) más los respectivos intereses, multas y costas de ejecución a las que hayan lugar.”. Agrega, “Cuestionar que dicha designación es ilegal o ilegítima no es materia de análisis dentro de un juicio de excepciones y si el actor tiene dudas de la veracidad de dicha designación, debe utilizar la vía legal correspondiente ante el órgano de control competente a fin de hacer valer su pretensión; pero no es dable que se desvíe la atención de la justicia con el único fin de evadir una responsabilidad tributaria. Para que prospere la causal de "Incompetencia del funcionario ejecutor" es necesario que el excepcionante pruebe que quien se



abroga dicha calidad, no cuenta a la fecha de su actuación dentro de un procedimiento coactivo como funcionario ejecutor, el cual no es el caso. Por lo que cualquier alegato contrario a esta circunstancia no tiene asidero por la vía contenciosa tributaria. Es preciso señalar que de acuerdo a lo previsto en el Art. 258 del Código Tributario, es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado la autoridad demandada y no simplemente emitir un juicio de valor sin una base legal que la respalde. Adicionalmente dejo anotado que de conformidad con lo establecido por los artículos 65 y 66 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, los actos administrativos se presumen legítimos y ejecutivos desde su emisión; por tanto, no necesitan ningún acto posterior para su aplicación. A pesar que no es obligación del demandado probar la legítima competencia del Funcionario Recaudador, con el fin de alejar toda duda que tenga el actor es preciso señalar lo siguiente: **La actuación de un Funcionario Ejecutor es legal en la medida en que la Resolución con la que se le nombra, es efectuada por autoridad competente, que a decir del Art. 158 del Código Tributario solo lo puede hacer la máxima autoridad tributaria, que no es nadie más que quien ejerza las funciones de Director General** XXXXXXXXXXXXXXXX, autoridad que efectivamente es quien suscribe la resolución cuestionada por el recurrente, así como la del Dr. XXXXXXXXXXXXXXXX. Todo indica que el actor desconoce que el Director Regional XXXXXX no es la máxima Autoridad del XXXXXX, autoridad que recae en el señor Director General XXXXXX, por lo que, al no existir un impedimento legal al respecto, es legítimo que se le designe a un Director Regional como "Recaudador Especial". Este nombramiento se da justamente porque quien ejerce la representación legal, judicial y extrajudicial del XXXXXXXXXXXXXXXX no puede actuar de forma personal o por sus propios derechos como funcionario recaudador, impedimento que nace del artículo anotado, el cual al referirse a la Competencia para el ejercicio de la acción coactiva, señala...", transcribe de inmediato la norma invocada y continúa: "El hecho de que el actor no tenga claro de que el Director General actúa como máxima autoridad por la Institución, no quiere decir que la Resolución XXXXXXXXXXXX, haya sido emitida por una persona incompetente, ya que la Competencia no se atribuye a una persona sino a quien ostenta un cargo.. Se indica igualmente en la demanda el hecho de que la resolución con la que se nombra Recaudador Especial no se encuentra publicada en el Registro Oficial, por lo que no genera efectos legales; sin embargo, no se cita la o las normas legales, peor aún su relación circunstancial con el hecho alegado; es decir, de qué manera la falta de publicación en el Registro Oficial violenta el ordenamiento jurídico o da lugar a la supuesta ineficacia e invalidez manifestada. El argumento del contribuyente atiende a una confusión, si bien las delegaciones que se efectúan a los funcionarios de la Administración Tributaria son publicadas en el Registro Oficial, resulta claro que la "**delegación**" y la "**designación**" a través de nombramiento constituyen actuaciones administrativas totalmente distintas, como me permito exponer a continuación.". Copia el contenido del Art. 158, inciso segundo del Código Tributario que se refiere a la Competencia para la acción coactiva y agrega: "No existe ninguna norma sustantiva, adjetiva o reglamentaria que establezca que las DESIGNACIONES efectuadas por las máximas autoridades de las Instituciones Públicas



*(Administración Pública Institucional), como lo es el XXXXXXXXXXXX, deben ser publicadas en el Registro Oficial para que sean legítimas. Al deberse las autoridades y funcionarios del XXXXXXXXXXXX a la Administración Pública Institucional, la cual es parte de la Función Ejecutiva, están obligados a cumplir las disposiciones estatuidas en el Primer Libro del ESTATUTO DEL RÉGIMEN JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA (Decreto No. 2428), artículos del 1 al 99. En este cuerpo normativo con rango de Ley (Disposición Final Primera), lo que si se establece en su Art. 55 es la publicación en el Registro Oficial de "delegación de atribuciones", delegación que difiere en mucho de una "Designación de un cargo". Así la DELEGACIÓN constituye el traslado del ejercicio de una atribución cuya titularidad conserva el que la tiene legalmente atribuida. Como en el caso puntual del numeral sexto del Art. 7 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en el cual, expresamente se delegan las atribuciones del Director General a los funcionarios que se determinen en el Reglamento Orgánico Funcional. En tanto que la **DESIGNACIÓN** comprende el Nombramiento para desempeñar o destinar algún cargo. Lo que significa que cuando una autoridad designa a un sujeto para que asuma una responsabilidad, le está otorgando ciertas competencias en una determinada área, sin guardarse para sí ninguna titularidad al respecto. Es decir, competencia que en ningún momento recae en la autoridad designante. En este sentido yo puedo delegar una atribución que me la puedo guardar o conservar para mí; por el contrario no puedo designar una atribución y pretenderla realizarla yo por el simple hecho de ser el designante. A manera de ejemplo, la Constitución de la República del Ecuador preceptúa que en caso de ausencia temporal de quien ejerza la Vicepresidencia de la República, corresponderá el reemplazo a la ministra o ministro de Estado que sea designado por la Presidencia de la República. El ejemplo es claro, el Presidente de la república (sic) no puede delegar un cargo que no lo tiene. En este sentido es claro que los Nombramientos otorgados a los Funcionarios Recaudadores constituyen una designación, para que de forma privativa ejecuten los procedimientos coactivos, dentro de los límites de su Competencia territorial establecida; careciendo de validez todo argumento en contrario.*

Es clara la argumentación planteada por parte de la Administración Tributaria, y la falta de fundamentación por parte del accionante, al confundir los términos de designación con el de delegación, estando facultada y fundamentada la actuación por parte de la Administración, además pretende requisitos inexistentes en la normativa para la legalidad de los actos, como es la publicación en el Registro Oficial de las designaciones al respecto.

La segunda, tercera y cuarta causal alegada por el excepcionante se fundamente en el hecho de que en la acción coactiva perseguida en contra del señor PRIETO GUILLEN CORNELIO NEPTALI se pretende cobrar el 20% de recargo establecida en la Acta de Determinación No. 0320090100031, a pesar de que existe resolución de la CNJ en contrario. Señores Jueces, al aferrarse el actor en tres causales sobre un mismo hecho irreal, trastocando



el contenido del auto de pago, claramente denota la intención, que no puede ser otra que la evadir una responsabilidad legítima, que se encuentra en mora tributaria; como explico a continuación. Apegado a lo que manda el Art. 76, núm. 7, lit. 1) de la Constitución de la República del Ecuador, en armonía con lo dispuesto en el Art. 81 del Código Tributario; al inicio del auto de pago se citó como parte de la motivación la base legal en la que se fundamenta la coactiva: "...a la resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 471 del 16 de junio de 2011, que establece jurisprudencia obligatoria respecto de la eliminación del 20% del recargo por determinación tributaria en las obligaciones de ejercicios económicos anteriores al 2008 por parte de la Administración Tributaria, señalando textualmente...", transcribe la parte que a su criterio es la medular de la Resolución, y agrega: "Resulta ahora que se pretende abrogarse un derecho vulnerado supuestamente desconocido por la Administración Tributaria, cuando muy por el contrario en el auto de pago se ha considerado esta circunstancia de orden jurídico. Con esta motivación contemplada en el auto de pago es obvio que se está considerando en la acción coactiva el no cobro del 20% de recargo señalado, entonces: ¿CUÁL ES LA PRETENSIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN MORA DE RECLAMAR UN DERECHO RECONOCIDO EN LA COACCIÓN? Para tranquilidad del actor, ratifico en el hecho de que NO SE ESTÁ PERSIGUIENDO CON EL AUTO DE PAGO EL COBRO DEL 20% DE RECARGO ESTABLECIDO EN LA ACTA DE DETERMINACIÓN No. 0320090100031. Lo sorprendente es que el propio excepcionante reconoce y acepta que el valor establecido en el Auto de Pago no es el que consta en la mencionada acta de determinación, al señalar: "El de donde se obtuvo el valor de un millón ochenta y cinco mil setecientos cuarenta y tres 64/100 dólares es una incógnita"; lo que significa que el contribuyente está consciente que su deuda original es superior a la perseguida vía coactiva y a pesar de ello se empeña en señalar que se le quiere cobrar el 20% de recargo. Tómese en cuenta que el auto de pago no es un documento de liquidación de valores sino una pieza procesal que encierra: Los datos que particularizan la naturaleza de la obligación perseguida (título de crédito emitido legalmente, o liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria – Art. 157 C.T.); una orden de cobro inmediato; otorgando tres días contados a partir de la citación para que pague la deuda o dimita bienes; todas las medidas cautelares que tienen como objetivo asegurar el crédito; y la identificación del recaudador especial, del contribuyente y responsables. En el presente caso la coactiva se da por el incumplimiento en el pago de una determinación ejecutoriada, en la cual ya existe un valor liquidado por la Administración Tributaria, por lo que no se puede liquidar los valores nuevamente en el auto de pago como pretende el excepcionante; sino que corresponde ordenar que el deudor o sus garantes o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días contados desde el siguiente al de la citación. Mediante jurisprudencia: 6-III-1985 (Boletín No. 50, p. 25) se expresa: "Respecto a liquidación de recargos e intereses, es obvio que debe hacerse al momento del pago de las obligaciones reclamadas y no en el auto de pago, por lo que tampoco tiene razón las observaciones del excepcionante formuladas al respecto". Tanto es así, que en el evento de que en el auto de pago no se señale un valor a pagar, sino únicamente la obligación coaccionada, no nula



el procedimiento coactivo, ya que el valor a pagar es conocido por el actor, tanto por el acto administrativo previo como por la norma tributaria que establece el cálculo de intereses, recargos y multas cuando proceda y costas de ejecución. Es más, en caso de duda con un simple peritaje se puede establecer el valor a pagar y no por falta de éste puede dejarse de cobrar un valor legítimo adeudado al Fisco. De lo contrario, en el supuesto no consentido, todos los contribuyentes pudieran alegar simplemente que el valor que consta en el auto de pago difiere en centavos del que consideran es el real y a pretexto de esto eludir una responsabilidad económica tributaria.

Es interesante el acercamiento que efectúa la Administración Tributaria respecto al contenido que todo auto de pago debe tener, mismo que nunca se podría utilizar como medio de liquidación o herramienta de determinación de obligaciones, sino que exclusivo fin es expositivo de la obligación, de los deudores y responsables, de las medidas cautelares y de la orden de pago, no necesariamente tiene incluido el valor de los intereses y de las costas y no por ello se lo invalida. Respecto a lo argumentado a las excepciones 2, 3 y 4, es clara la Administración en señalar que nunca fue incluido el recargo referido por el actor, desvaneciendo la argumentación planteada por el mismo respecto a estas excepciones.

*Finalmente quiero refutar el quinto y último argumento del actor, de que se olvidó aparejar a la coactiva el respaldo de las obligaciones perseguidas que justifican el inicio de la acción coactiva: Nuevamente se desconoce en el escrito de excepciones la información constante en el auto de pago. De manera textual en el auto de pago se señala: "... y, en razón de que el contribuyente PRIETO GUILLEN CORNELIO NEPTALI con RUC No. 0300766797001, mantiene pendiente de cumplimiento el pago de la obligación tributaria: ACTA DE DETERMINACIÓN NO. 0320090100031, EMITIDA Y NOTIFICADA EL 23 DE MARZO DEL 2009, POR CONCEPTO DE DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LOS PERÍODOS FISCALES DE FEBRERO, MARZO, ABRIL, MAYO, JUNIO, JULIO, AGOSTO, SEPTIEMBRE, OCTUBRE, NOVIEMBRE Y DICIEMBRE DEL EJERCICIO FISCAL 2005, CUYO SALDO A LA FECHA ACTUAL ES DE: UN MILLÓN OCHENTA Y CINCO MIL SE DE: CUARENTA Y TRES 64/100 DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA (USD\$ 1.085.743,64); **cuyo documento se apareja al proceso**" A pesar de que dicho documento se encuentra ejecutoriado por la Corte Nacional de Justicia el contribuyente no le da crédito a la orden de crédito que lleva implícito. El excepcionado cita el Art. 165 del Código Tributario señalando que son solemnidades sustanciales aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas y a parágrafo seguido textualmente dice: "... la acción coactiva solo puede fundamentarse en títulos de crédito firmes". Contradicción tendenciosa e imperdonable y que revela las verdaderas intenciones con la interposición de esta acción. Lo real es que, para que un auto de pago con el cual se da inicio el procedimiento coactivo, goce de plena validez, debe contener obligaciones líquidas, determinadas y de plazo vencido y además es necesario que dichas obligaciones lleven*



implícitas la orden de cobro. Sobre la base de lo expuesto, es importante señalar que el Procedimiento Coactivo No. XXXX-2013, cumple con todas las solemnidades sustanciales establecidas en el Art. 165 del Código Tributario. Además, el Art. 160 ibídem, dispone: "Todo título de crédito, liquidación o determinación de obligaciones tributarias ejecutoriadas, que no requieran la emisión de otro instrumento, lleva implícita la orden de cobro para el ejercicio de la acción coactiva". (lo subrayado y en negrilla me pertenece). Señores Jueces, de conformidad con lo señalado en el Art. 157 del Código Tributario, el procedimiento coactivo No. XXXXXX-2013 se lo inició por un Acta de Determinación, la cual se encontraba ejecutoriada e impaga al día de su iniciación. Así mismo el contribuyente no da crédito al Art. 263 del Reglamento para la Aplicación de Ley de Régimen Tributario Interno, citado en el auto de pago, el cual refiriéndose al cobro de las obligaciones tributarias, dispone", copia la norma invocada y dice que: "Solo de esta manera se puede explicar que el contribuyente pretenda que previo a la coactiva se le notifique con un título de crédito. Alegar lo contrario demuestra dos cosas: 1. Que el excepcionante desconoce que las actas de determinación de acuerdo a la norma legal tributaria son documentos suficientes para el inicio de la acción coactiva; y, 2. Que el excepcionante tiene pleno conocimiento y conciencia que como contribuyente moroso debe realizar estos pagos a la Administración y no lo hace esperando la notificación de un título de crédito, a sabiendas de que esto nunca va a suceder. Quiero destacar que el hecho de que NO se cobre el 20% establecido en la acta de determinación en referencia, no significa que se deba emitir un nuevo documento en reemplazo de esta acta, ya que no se está modificando la base de la liquidación ni reliquidando la deuda, sino que en base a la resolución emitida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia no cabe simplemente que se aplique el recargo del 20% en el cobro coactivo. Lo que significa que por la diferencia es legítimo el cobro en aplicación a los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, establecidos en el Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

La Administración Tributaria señala en primer lugar que, el documento de cobro está debidamente aparejado a la coactiva, esto es el acta de determinación, y que el documento es suficiente para el inicio de la acción coactiva, puesto que no requiere la emisión de otro instrumento pues lleva implícita la orden de cobro, no siendo regla general entonces la emisión de un título de crédito, y se hace valedera esta misma acta puesto que luego de los recursos planteados el recargo se desvaneció, pero su fondo y base de cálculo permaneció intacta, por ejemplo sería ilógico que, la Administración Tributaria por cada declaración impaga efectuada por el contribuyente emita un título de crédito, puesto que la misma declaración conlleva implícita la orden de cobro, incluso determinada por el mismo sujeto pasivo. Por tanto es clara y bien fundamentada esta excepción.



Por último quiero solicitar se considere que a la demanda de excepciones presentada, no se acompaña ninguna consignación, según lo previsto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011. Es necesario y pertinente indicar que existe el plazo improrrogable e inmediato de 10 días para que el coactivado (...), sus herederos, fiadores o más obligados, cumplan en consignar el dinero que hace referencia el Artículo 968 inciso tercero del Código de Procedimiento Civil, sin que en ningún caso, esta disposición sea motivo de declarar nulidad procesal, presentar recurso o acción alguna. Se deja a consideración del H. Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, el requerimiento de la misma.” Finalmente solicita se declare la validez de la acción coactiva incoada en contra del contribuyente hoy excepcionante. Se acepta al trámite la contestación a la demanda con providencia del 10 de octubre de 2013. Una vez despachada la prueba (fojas 530 y 537) presentada por las partes y, sustanciado el proceso de conformidad al Art. 281 del Código Tributario Orgánico la causa se encuentra en estado de Resolver y para hacerlo la Sala hace las siguientes CONSIDERACIONES: PRIMERO: Que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, es competente para conocer las excepciones planteadas al tenor de lo dispuesto en el artículo 222 numeral 1 del Código Tributario, en concordancia con el art. 219 del Código Orgánico de la Función Judicial; y en consideración a que en el presente procedimiento se ha cumplido el trámite legal, sin que se advierta omisión de solemnidad alguna que pueda influir en la decisión o haber afectado el derecho a la defensa de las partes, se declara la validez de lo actuado. SEGUNDO: El proceso coactivo XXX-2013, incoado por la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro y remitido al Tribunal por el Funcionario Ejecutor de esa entidad, en contra del ahora excepcionante XXXXXXXXXX, proceso generado en una Sentencia ejecutoriada de la Corte Nacional de Justicia, dictada el 31 de enero de 2013, por la que se ha tornado en firme la obligación tributaria contenida en el Acta de Determinación Tributaria No. XXXXXXXXXX emitida y notificada el 23 de marzo de 2009, por concepto de Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales de los meses de febrero a diciembre del ejercicio fiscal 2005, y consecuentemente vencida la obligación así determinada, razón por la cual se ha emitido el Auto de Pago con fecha 23 de agosto de 2013 por el valor de: un millón ochenta y cinco mil setecientos cuarenta y tres 64/100 dólares de los Estados Unidos (USD. \$ 1.085.743,64); contra este proceso coactivo se deducen las excepciones a resolver. TERCERO: Las excepciones planteadas serán analizadas, en el orden en que han sido deducidas por el contribuyente en su acción, cotejando en su análisis con la contestación de la Administración Tributaria y con las constancias procesales: 3.1.- El excepcionante manifiesta en primer lugar y de conformidad al Art. 212 del Código Tributario numeral 1 que existe “Incompetencia del Funcionario Ejecutor”, para lo que alega que “Conforme se establece en el dicho auto de pago, el funcionario ejecutor del juicio coactivo es XXXXXXXXXX quien actualmente ostenta el cargo de Director Regional del XXXXXXXXXX, razón por la cual no puede ejercer además el cargo de funcionario ejecutor. Además debo indicar que dicha supuesta delegación como funcionario ejecutor no está publicada en el



Registro Oficial por lo que no es eficaz ni tiene validez y además se sobrepone sobre la delegación realizada a favor del Dr. XXXXXXXXXX quien actúa como funcionario ejecutor de la Dirección Regional del Austro del XXXXX.”, excepción ante la cual la Administración Tributaria, tanto en las observaciones cuanto en la contestación a la demanda, responde: “La actuación de un Funcionario Ejecutor es legal en la medida en que la Resolución con la que se le nombra, es efectuada por autoridad competente, que a decir del Art. 158 del Código Tributario solo lo puede hacer la máxima autoridad tributaria, que no es nadie más que quien ejerza las funciones de Director General del XXXXXXXXXX autoridad que efectivamente es quien suscribe la resolución cuestionada por el recurrente, así como la del Dr. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX”. Sobre el tema el Tribunal considera que, conforme a lo dispuesto en el Código Tributario, en la Sección de Ejecución de Coactiva, el Art. 158 que se refiere a la competencia, establece que: “La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de la administración tributaria, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente a las del Código de Procedimiento Civil. Las máximas autoridades tributarias podrán designar recaudadores especiales y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales que estime necesario” (lo subrayado es del Tribunal), Obra del expediente, que quien actúa en el presente caso como recaudador especial es el Ing. XXXXXXXXXX, quien ha sido designado por el Director General del XXXXXXXXXXXXXXXX, como así consta también del expediente en la correspondiente Resolución de designación No. XXXXXXXXXXXXXXXX, de fecha 25 de septiembre de 2012, que obra de fojas 531; esta designación se la ha efectuado en base al Art. 158 que hemos invocado, así como también a la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas en su Art. 7 numeral 3, que asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas la facultad de designar al funcionario ejecutor y, así consta de la propia Resolución, en los considerandos que establecen lo siguiente: “...las calidades de FUNCIONARIO RECAUDADOR y RECAUDADOR ESPECIAL son, por su naturaleza, independientes de los cargos que ejercen los respectivos servidores de esta administración tributaria; (...) RESUELVE ARTICULO UNO.- Designar a XXXXXXXXXXXXXXXX RECAUDADOR ESPECIAL de la Dirección Regional Austro del Servicio de Rentas Internas, para que ejerza la jurisdicción coactiva...”, del expediente se observa, que las actuaciones realizadas por el Ing. XXXXXXXX se enmarcan dentro de la Ley y dentro del tiempo en que ha sido designado como Recaudador Especial en el procedimiento coactivo Nro. XXXXXXXXXXX-2013. En relación al planteamiento dentro de esta misma excepción el actor manifiesta que no se ha publicado en el Registro Oficial la designación de XXXXXXXXXXXXXXXX, que tal designación no se ha basado en ninguna norma, porque no existe en nuestro sistema jurídico disposición alguna para la designación de recaudador especial. El accionante asimila el nombramiento a la figura jurídica de la “delegación”. Para el juzgador los términos señalados por el actor tienen diferentes acepciones, como lo recogemos del Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas que dice: **“Delegar.- Conceder a otro la jurisdicción o las atribuciones propias, con el fin de que haga sus veces. Conferir la representación”,** mientras que el término “designar” dice de **“Designar para un cargo o función. Nombrar para empleo público o privado.**



Denominar.”, y la Ley se refiere a éste último término “designar” que es norma de derecho público, que no establece en forma taxativa que deba publicarse en el Registro Oficial, por lo tanto **no es una obligación esta publicación**, consecuentemente no se acepta esta excepción por carecer de fundamento jurídico. 3.1.1. En relación al cuestionamiento que hace el accionante, como parte de esta misma excepción de incompetencia del funcionario, al cuestionar la actuación por delegación para la ejecución del proceso coactivo al Dr. XXXXXXXXXXXX designado por el Ejecutor Especial en la ejecución coactiva pues señala: “Lo antes indicado queda en evidencia cuando el Ing. XXXXXXXXXXXX siendo la máxima autoridad de la Dirección Regional del Austro del XXXXXXXXXXXX, delega al Dr. XXXXXXXXXXXX para que dirija la ejecución coactiva. Es tan evidente la falta de competencia del Ing. XXXXXXXXXXXX, que El sabiendo que no es funcionario ejecutor delega al Dr. XXXXXXXXXXXX para que dirija la ejecución coactiva...”, como se ha dicho y concluido en el punto anterior que el Ing. XXXXXXXXXXXX está legalmente designado como Ejecutor Especial, este está en capacidad de designar a quien dirija el procedimiento coactivo, pues así lo contempla el Código Tributario en el Art. 161, Tercer Inciso que dice lo siguiente: “Si el ejecutor o Secretario no fueren abogados, deberá designarse uno que dirija la ejecución, quien percibirá los honorarios que la ley determine.”, norma que en este caso se ha cumplido y así se verifica en el expediente, en el Auto de Pago que obra de fojas 314 a 317 en el que consta entre las disposiciones dadas por el Ing. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, que firma como Recaudador Especial el mencionado documento, y dice lo siguiente: “Intervenga en esta causa (...) y para que dirija la ejecución coactiva se le designa al Dr. XXXXXXXXXXXX...”, quedando más bien en evidencia que lo actuado por el funcionario Recaudador, está dentro de lo por Ley se ha establecido, al no ser él un abogado ha designado al Dr. XXXXXXXXXXXX para que dirija el proceso de ejecución como corresponde según el artículo que hemos transcrito en líneas anteriores. Con lo dicho en los puntos hasta ahora analizados, se determina que no existe incompetencia del Funcionario Ejecutor en el Procedimiento Coactivo, y la delegación para que dirija el proceso que recae sobre el Dr. XXXXXXXXXXXX, tampoco está fuera de la Ley, por lo tanto se deshecha esta excepción planteada. 3.2. De conformidad al Art. 212 del Código Tributario el accionante plantea la excepción establecida en el numeral 3 de dicho artículo que corresponde a la: “Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal.”, específicamente al plantear el accionante esta excepción se refiere a que considera que “En el Acta de Determinación N.-XXXXXXXXXXXX se establece que en aplicación del Art. 90 del Código Tributario modificado por la Ley de Equidad Tributaria, se debe de calcular un 20% de recargo. Mediante resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia en calidad de jurisprudencia obligatoria se ha ordenado que no CABE la aplicación de tal recargo a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma, esto es, al 29 de diciembre del 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esta fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008”, excepción ante la cual la Administración Tributaria dice: “...al inicio del auto de pago se citó como parte de la motivación la base legal en la que se fundamenta la coactiva: (...) a la resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 471 del 16 de junio



de 2011, que establece jurisprudencia obligatoria respecto de la eliminación del 20% del recargo por determinación tributaria en las obligaciones de ejercicios económicos anteriores al 2008 por parte de la Administración Tributaria, señalando textualmente (...). Con esta motivación contemplada en el auto de pago es obvio que se está considerando en la acción coactiva el no cobro del 20% de recargo señalado, entonces: **¿CUÁL ES LA PRETENSIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN MORA DE RECLAMAR UN DERECHO RECONOCIDO EN LA COACCIÓN? Para tranquilidad del actor, ratifico en el hecho de que NO SE ESTÁ PERSIGUIENDO CON EL AUTO DE PAGO EL COBRO DEL 20% DE RECARGO ESTABLECIDO EN LA ACTA DE DETERMINACIÓN No. XXXXXXXXXXXX". Ante estas posiciones de las partes el Tribunal establece que, el proceso de ejecución no es la etapa legalmente adecuada para reclamar un recargo a la determinación tributaria que constituye parte de la obligación en sí misma que se discute vía administrativa o judicial con anterioridad a la ejecución, pues la acción de excepciones va dirigida al cuestionamiento de asuntos formales relativos al proceso pero no a la naturaleza de la obligación perseguida conforme lo establece taxativamente el Art. 212 del Código Tributario;**

El Tribunal circunscribe el marco de actuación del procedimiento de coactiva, etapa que no es la legalmente adecuada para reclamar los elementos constitutivos de la obligación tributaria, estos hechos debieron ser impugnados en sede administrativa o judicial en su momento; la acción de excepciones únicamente se refiere a cuestiones meramente formales y ya no a la naturaleza de la obligación tributaria cuyo pago se persigue, por tanto mal hace el excepcionante en tratar de crear un incidente al respecto utilizando una demanda de este tipo para reclamar lo referido retardando el cumplimiento de la obligación que por ley le corresponde responder.

el excepcionante a su criterio, sostiene que no cabe un recargo por haber sido así dictaminado por la jurisprudencia emanada de la Corte Nacional de Justicia; sin embargo de ello, revisado el expediente del Auto de Pago que obra de fojas 314 a 317 del proceso, en este se establece que: "...el contribuyente XXXXXXXXXXXX (...) mantiene pendiente de cumplimiento el pago de obligación tributaria: ACTA DE DETERMINACIÓN XXXXXXXXXX, EMITIDA Y NOTIFICADA EL 23 DE MARZO DE 2009, POR CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LOS PERIODOS FISCALES (...) DEL EJERCICIO FISCAL 2005, CUYO SALDO A LA FECHA ACTUAL ES DE: UN MILLON OCHENTA Y CINCO MIL SETECIENTOS CUARENTA Y TRES 64/100 DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA (USD\$1.085.743,64)", monto que resulta de la sumatoria de los valores a pagar constantes en el Acta de Determinación por concepto de IVA 546.871,44 dólares (fojas 181), más los intereses por mora que se encuentran detallados en el documento de fojas 208 de los autos y, más el monto de 838,45 determinado como multa por el mes de junio del 2005; rubros de los



que se desprende se ha recargado el 20% como manifiesta el accionante. **En todo caso, el Auto de Pago no constituye una liquidación, pues la liberación de la obligación se ha de cumplir en estricto derecho al momento del pago, así se desprende del texto del Auto de Pago al que nos referimos que dice: "...más los respectivos intereses, multas, costas de ejecución a las que haya lugar, los mismos que deberán ser calculados al día de la realización del pago..."**. Con lo dicho, queda establecido que la excepción, que corresponde a este punto no tiene asidero legal, por lo tanto se la deniega. 3.3. La excepción referida a "El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la supuesta obligación que se exige.". Sustenta esta excepción en el hecho de lo que el accionante considera que se pretende cobrar el recargo del 20%, analizado ya en el punto anterior, del que la Administración Tributaria, también ha contestado diciendo que "La segunda, tercera y cuarta causal alegada por el excepcionante se fundamenta en el hecho de que en la acción coactiva perseguida en contra del señor PRIETO GUILLEN CORNELIO NEPTALI se pretende cobrar el 20% de recargo establecida en la Acta de Determinación No. 0320090100031, a pesar de que existe resolución de la CNJ en contrario. Señores Jueces, al aferrarse el actor en tres causales sobre un mismo hecho irreal, trastocando el contenido del auto de pago, claramente denota la intención, que no puede ser otra que la evadir una responsabilidad legítima, que se encuentra en mora tributaria...". En esta excepción se hace referencia al recargo del 20% que la administración Tributaria venía aplicando a los procesos de Determinación por el sujeto activo, señaladas en el segundo inciso del Art. 90 del Código Tributario, más sobre este punto en el análisis de la excepción anterior, **ha quedado resuelto que en la acción de excepciones no procede discutir la naturaleza de la obligación, mas sin embargo ha quedado demostrado procesalmente que tal recargo no ha sido aplicado por la Administración Tributaria**, pues es en el Auto de Pago que se ha aplicado la jurisprudencia obligatoria de la Corte Nacional de Justicia publicada en el Registro Oficial No. 471 del 16 de junio del 2011, así señala: "...En consecuencia no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008", que contrariamente a lo manifestado por el accionante "...en el auto de pago se ha considerado esta circunstancia de orden jurídico...". Con lo dicho se resuelve también la siguiente excepción que se refiere a éste mismo punto en la demanda como "4.-Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 de este Código...", en el que nuevamente se hace referencia a la sentencia de la Corte Nacional que excluye el recargo del 20%, manifestando que se ha "...incluido en el valor...", **pues ha quedado suficientemente probado que la administración no lo ha incluido, por lo tanto se deshecha también ésta excepción**. 3.4. Finalmente, la excepción del numeral 10 del Art. 212 del Código Tributario referida a la: "5.-Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento.". El accionante, al referirse en la demanda a las "solemnidades sustanciales", se infiere que se



trata de la última parte del numeral transcrito, pues según lo manifiesta no se han dado cumplimiento a los requisitos legales en el auto de pago, manifestando que la Administración no ha cumplido con "...aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas". La respuesta por parte de la Administración se centra en explicar que, para que con el auto de pago se de inicio al proceso coactivo es necesario que la obligación sea líquida, determinada y de plazo vencido y además que lleve implícita la orden de cobro, enfatizando que en éste caso "...el procedimiento coactivo No. XXXXXX-2013 se lo inició por un Acta de Determinación, la cual se encontraba ejecutoriada e impaga al día de su iniciación.". Ante lo dicho por las partes, es preciso señalar que el Art. 165 del Código Tributario, dispone sobre las solemnidades sustanciales que debe cumplir un Auto de Pago y concretamente en el numeral 4 señala: "Aparejar la coactiva con títulos de créditos válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas", (subraya el Tribunal), es decir que según la norma que acabamos de transcribir, se debe aparejar las determinaciones que se encuentran firmes o ejecutoriadas, esta disposición está en relación además con el Art. 263 del Reglamento para la Aplicación de Ley de Régimen Tributario Interno que dice: "Una vez que el acta de determinación se encuentre firme, se constituirá en documento suficiente para el cobro de las obligaciones tributarias que no hubieren sido satisfechas dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, incluso por la vía coactiva"; **de la revisión del expediente se observa que: de fojas 1 a 181 se encuentra aparejada el Acta de Determinación No. 0320090100031 emitida el 23 de marzo de 2009 en contra del sujeto pasivo PRIETO GUILLEN CORNELIO NEPTALÍ, por concepto de Impuesto al Valor Agregado en calidad de agente de percepción, correspondientes a los meses allí singularizados del año 2005; a continuación de fojas 182 a 192 se encuentra la sentencia del Tribunal de lo Fiscal No. 3, que declara la validez de la Determinación antes referida, que ha sido impugnada y posteriormente elevada a la Corte Nacional de Justicia ejerciendo los recursos que la Ley les asiste las partes; lo que sigue es el pronunciamiento de la Corte Nacional de Justicia que obra de fojas 193 a 194 de los autos, que rechaza dichos recursos, convirtiendo a la Sentencia en ejecutoriada** y en consecuencia, a la deuda que proviene del Acta de Determinación en susceptible de ejecución coactiva, normada en los Artículos 157 y siguientes del Código Tributario, con la particularidad de que **esta obligación tributaria no requiere la emisión de otro instrumento y "lleva implícita la orden de cobro"** (art. 160 del Código Tributario), es por ello que de fojas 314 a 317 el Tribunal observa el correspondiente Auto de Pago, debidamente notificado al contribuyente, como así también se verifica de fojas 319 a 321 de los autos la notificación a la que se acompaña toda la documentación referida en éste análisis. **Con lo dicho es indiscutible que lo reclamado por el accionante, no posee fundamento legal**, inclusive en lo que adicionalmente manifiesta que por parte de la administración "no han procedido a notificarme con el título de crédito en el que se me concede 8 días para que cumpla con la cancelación de la deuda", pues ya se ha explicado que no es requisito la emisión de un título porque la obligación deviene de un acto que ha sido confirmado en sentencia ejecutoriada, que tiene implícita la orden de cobro, circunstancia que esta prevista expresamente en el Art. 160 del Código



*Tributario, por lo tanto su tratamiento legal es diferente a un título de crédito al que se refiere el Art. 151 del Código Tributario, por esta razón la concesión de “8 días”, no corresponde al caso que nos ocupa; por las razones antes expuestas, se rechaza la excepción planteada. Una vez despejadas todas y cada una de las excepciones presentadas en la demanda, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, “ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPUBLICA” **rechaza la acción de excepciones planteada por el señor XXXXXXXXX declarando la validez del Procedimiento Coactivo número. No. XXX-2013** dictado por el Ing. Com. XXXXXXXXX, Ejecutor Especial de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro, incoado mediante Auto de Pago dictado el día 23 de agosto de 2013, por el valor de un millón ochenta y cinco mil setecientos cuarenta y tres 64/100 dólares de los Estados Unidos de América (USD\$ 1.085.743,64)”, que debe ser pagado previa la correspondiente liquidación.- Sin costas ni honorarios que regular.- (...)*

Del análisis de varias sentencias respecto a casos de excepciones a la coactiva, es evidente que, el accionante tiene mediante esta demanda, diez circunstancias puntuales que le permiten ejercer su derecho a la defensa, siempre y cuando el funcionario ejecutor en el procedimiento coactivo haya inobservado alguna de ellas. No debe utilizarse esta acción, para retardar el pago de las obligaciones que tenga pendiente el coactivado, sino únicamente cuando sea factible, defendible y argumentable el empleo de las mismas.

Mediante la presentación de excepciones al procedimiento coactivo, se garantiza que las actuaciones de la Administración Tributaria sean revisadas, y que las mismas no estén sujetas a la discrecionalidad del funcionario ejecutor o que inobserven normas fundamentales para su emisión. El único impedimento que podría obstaculizar para la presentación de las mismas sería el afianzamiento, puesto que en mucho de los casos los montos son altos, pero podría optarse en todo caso por medios alternativos de pago distintos al numerario.



CAPITULO IV

ACCIÓN DIRECTA

Según el Diccionario Léxico Jurídico Tributario del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, *“Acciones Directas constituyen aquellas que no requieren trámite previo o un pronunciamiento de la autoridad tributaria. Se presentan de manera directa al Tribunal Fiscal, en los casos en los que se pretenda la declaratoria de prescripción de créditos tributarios, el pago por consignación, la nulidad del procedimiento coactivo nulidad de remate o subasta; la de pago indebido únicamente cuando la prestación se ha efectuado luego de ejecutoriada la Resolución en la cual se niegue un reclamo sobre determinación de la obligación.”*

La acción directa de nulidad procede contra el procedimiento coactivo y tiene como fundamento la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan la nulidad del mismo procedimiento de ejecución.

En el ámbito de estudio que nos compete, el art. 221 del Código Tributario señala las acciones directas que pueden ser formuladas contra el proceso coactivo ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario.

4.1 Oportunidad

De acuerdo a lo ordenado en el último inciso art. 229 del Código Tributario, que en su parte pertinente dice: *“Para las acciones directas que pueden proponerse conforme al artículo 221 no serán aplicables los plazos señalados en este artículo.”*. Por tanto el tiempo para el planteamiento de esta acción es indeterminado, esta acción permite mantener un control efectivo de todo el procedimiento coactivo en cualquier momento.

Previo la admisión a trámite, el Tribunal, ordenará al deudor en virtud de lo dispuesto en el primer innumerado a continuación del art. 233 del Código Tributario, el pago del afianzamiento equivalente al 10% de la cuantía de las obligaciones pendientes, bajo prevenciones de archivo del proceso en caso de incumplimiento. Normativa de la que fue declarada su constitucionalidad condicionada mediante Resolución de la Corte Constitucional No. 14, publicada en Registro Oficial Suplemento 256 de 12 de



Agosto del 2010 y Resolución de la Corte Constitucional No. 30, publicada en Registro Oficial Suplemento 359 de 10 de Enero del 2011.

4.2 Tipos

En el ámbito de estudio que nos compete, en virtud de lo señalado en el art. 221 del Código Tributario, las siguientes acciones directas en el proceso coactivo podrán ser formuladas ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario:

- De las de **nulidad del procedimiento coactivo** por créditos tributarios que se funden en la **omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad**, según la ley cuya violación se denuncie.

No habrá lugar a esta acción, después de pagado el tributo exigido o de efectuada la consignación total por el postor declarado preferente en el remate o subasta, o de satisfecho el precio en el caso de venta directa, sin perjuicio de las acciones civiles que correspondan al tercero perjudicado ante la justicia ordinaria

Recordemos que, el art. 165 del Código Tributario, establece las solemnidades sustanciales que todo procedimiento coactivo debe tener (analizadas ya en el punto 1.8 del presente estudio):

- 1. Legal intervención del funcionario ejecutor;*
- 2. Legitimidad de personería del coactivado;*
- 3. Existencia de obligación de plazo vencido, cuando se hayan concedido facilidades para el pago;*
- 4. Aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas; y,*
- 5. Citación legal del auto de pago al coactivado.*

- De nulidad del remate o subasta en el caso 4 del artículo 207;



4.3 Análisis Jurídico y Aplicabilidad

A pesar de ser un recurso amplio y claro, el mismo no es utilizado comúnmente. Se evidencia una acción directa entre los años 2013 y 2014 ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Cuenca, misma que incluso fue archivada.

A continuación, se expone un caso de acción directa por nulidad de procedimiento coactivo elevado hasta la Corte Nacional de Justicia, en el que podrá denotar el abuso de la acción, al no ser procedente y al haber sido mal formulado, misma que no fue debidamente motivada su aceptación ante el Tribunal, pero que luego fue rechazado por la Sala:

RECURSO No. XXX-2011

JUEZ PONENTE: DR. XXXXXXXXXXXXXXXX

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA - SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-

Quito, a 22 de febrero de 2013. Las 10h35.

El Servicio de Rentas internas interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada por la Segunda Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, el 10 de agosto de 2011, que admitió la acción directa No. XXXX-XXXX-1182 deducida por el señor XXXXXXXX, representante de la compañía XXXXXXXXXXXXXXXX., en contra de la Administración Tributaria.

La Sala califica el recurso y la compañía actora no contesta.

Únicamente las consideraciones para resolver son transcritas:

“4.1. El representante de la Empresa actora presenta acción directa de nulidad en contra del procedimiento administrativo de ejecución iniciado con el auto de pago No. XXX-2004 seguido para la recaudación de valores contenidos en el Acta de Determinación Tributaria No. XXXXXXXX notificada el 17 de abril de 2003, de conformidad con el art. 221.3 del Código Orgánico Tributario, por considerar que el procedimiento es nulo por omisión de solemnidades sustanciales, la prevista en el numeral 3 del art. 165 del Código Orgánico Tributario; 4.2. El art. 221.3 del Código Orgánico Tributario, en la parte pertinente, establece la acción directa “3. De las de nulidad del procedimiento por créditos tributarios que se funden en la omisión de



solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, según la ley cuya violación se denuncie”; a su vez, el art. 165.3 del mismo cuerpo legal, establece que son solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución: “3. Existencia de obligación de plazo vencido cuando se haya concedido facilidades para el pago”; **4.3. Del contenido de la demanda, como de las normas legales transcritas que son el fundamento esgrimido por el actor para la acción directa de nulidad, se desprende que el actor pretende la nulidad del procedimiento de ejecución coactiva por la existencia de obligación de plazo vencido cuando se haya concedido facilidades para el pago, pues pese a que habla de “omisión de solemnidades sustanciales”, en plural, únicamente se refiere, de manera equívoca, a la del art. 165.3 ya referido;** **4.4. En la especie no existen concedidas facilidades para el pago, como para requerir la existencia de la obligación de plazo vencido,** cual es la exigencia de la solemnidad sustancial argüida por el actor; pero, lo que en realidad cuestiona, así se desprende de su fundamentación de la acción y de sus alegatos, es la existencia misma de la obligación, que para él no existe, pero dicha solemnidad sustancial no concurre en el contenido íntegro del art. 165 del Código Orgánico Tributario, por lo que mal cabía declararse la nulidad del procedimiento administrativo de ejecución por la violación de una solemnidad sustancial inexistente; **4.5. Los cuestionamientos sobre la existencia de la obligación tributaria debieron evacuarse, en tiempo oportuno, bien vía impugnación de los actos de determinación, o bien mediante el cuestionamiento a la emisión de los títulos de crédito, y no a través de la acción directa de nulidad del procedimiento administrativo que lo que procura es corregir violaciones por inobservancia de solemnidades sustanciales del propio procedimiento o de la legal intervención del funcionario ejecutor, al tenor de las causas enunciadas en el art. 165 de Código Orgánico Tributario ya referido.**

Esta acción, persigue un fin similar al de las excepciones y son aspectos del procedimiento de ejecución propiamente dicho, no busca profundizar en la existencia o no de la obligación tributaria, puesto que hubo el tiempo procesal oportuno para activar la vía de impugnación administrativa o judicial al respecto, esta acción directa pretende corregir violaciones por inobservancia de solemnidades sustanciales del procedimiento de ejecución coactiva.

Aceptar, a través de una acción directa como la presente, el cuestionamiento a la existencia misma de la obligación tributaria, desnaturaliza la acción y la desvía de su razón misma de ser. Estas particularidades del litigio, que surgen de un verdadero análisis de las piezas procesales, lamentablemente no establece la Sala de instancia que se limita, como desgraciadamente estila en sus fallos, a realizar referencias generales sobre la motivación, la carga de la prueba y la valoración de la prueba con referencia a las normas que los regulan, sin concretar su análisis al tema controvertido, que los dejan en meros enunciados, sin eficacia para la decisión que pretenden adoptar. Pero además, incurre en imprecisiones al señalar que “siendo la demanda de impugnación”, “Declara con lugar la demanda de Acción Directa”, lo cual contribuye a la falta de congruencia en



su decisión.----- Por lo expuesto, sin que sea necesario realizar otras consideraciones, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA, casa la sentencia recurrida y declara la validez del procedimiento de ejecución coactivo, el mismo que deberá proseguir hasta su culminación. Notifíquese, publíquese y devuélvase. (...)

La acción directa permite observar formalidades respecto al procedimiento coactivo por parte de la autoridad judicial en cuanto a las solemnidades sustanciales, ahora con respecto a los **otros motivos que produzcan nulidad**, se abre una gama de posibilidades legales, estos “otros motivos” no se encuentran definidos como lo están las solemnidades sustanciales, coadyuvando a que no quede en la indefensión si es que existe en un momento dado algún motivo que produzca nulidad del procedimiento de ejecución.

En definitiva, el coactivado está dotado de una serie de herramientas que puede activarlas en el momento oportuno de creerlo conveniente y de haber identificado algún tipo de trasgresión a la norma, para que mediante estas vías pueda resarcir estas violaciones y no quede en la indefensión.



CONCLUSIONES

“...El tributo no puede estar supeditado al utilitarismo pragmático que reduce su gestión a la operación de conseguir recursos, sin preocuparse de la condición humana y del desarrollo económico y social [...] el criterio fiscalista [...] al sustentar sus decisiones, se torna en el principal enemigo del imperio de la equidad y la ley...”²⁵

Un sistema tributario es el conjunto de normas que rigen la relación jurídica entre el Estado como ente acreedor de tributos y los contribuyentes, como sujetos pasivos. Sistema que se inspira en principios comunes de rango constitucional, los que constituyen un medio adecuado para que los ciudadanos cumplan con su deber de tributar para el sostenimiento de los gastos públicos y a la vez sean los instrumentos que garanticen la seguridad jurídica de los contribuyentes.

El accionar de toda administración tributaria se legitima cuando sus facultades se ejercen de modo razonable, es decir, mediante la utilización de las herramientas provistas por la ley en el marco de la razonabilidad encuadrados siempre en el marco de la constitución, caso contrario si en lugar de usar las herramientas lógicas, se abusa de ellas, desaparece el equilibrio de la relación jurídica y se evidencia la violación de las libertades y las garantías constitucionales, siendo irremediable un aumento en la litigiosidad.

El andamiaje tributario administrativo ecuatoriano evidencia esfuerzos por fortalecer sus facultades frente al deudor moroso, esfuerzos internos se ven reflejados en el acceso directo, eficaz y simplificado mediante herramientas tecnológicas dispuestas para cada contribuyente, de tal forma que el mismo pueda saber en cualquier momento su situación frente a las Administraciones, a más de ello también se perfeccionan los procedimientos disuasivos de

²⁵ PATIÑO, Rodrigo. *SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, tomo I, Segunda Edición, Editorial Universidad del Azuay, Cuenca – Ecuador, Pg. 18.



cobro para optimizar los recursos y evitar incurrir en un procedimiento coactivo.

En la Constitución, junto al interés fiscal se encuentra el interés privado de los ciudadanos a que se les reconozcan y garanticen sus derechos, por tanto es preciso que en el caso de conflicto entre los dos intereses constitucionalmente protegidos, se realice una ponderación de los mismos sin que a priori se parta o beneficie al interés fiscal ni tampoco al interés particular o privado.

A decir de Francisco de Quevedo: *“El exceso es el veneno de la razón”*.²⁶

La aceptación del contrato social entre el Estado y los ciudadanos que habitan en él, supone la aplicación del sistema fiscal desde la legitimidad adecuando su funcionamiento al principio de legalidad y tratando con justicia y equidad al contribuyente. Las Administraciones Tributarias, desde su denominación de “servicio” han marcado un rumbo decidido en esta dirección, convencidos de que es fundamental tener cimientos firmes de la ciudadanía fiscal que, tal y como la proponemos, supone una verdadera transformación cultural hacia una nueva forma de convivencia basada en el Buen Vivir, donde se intensifique la comunicación permanente y se establezcan fuertes lazos de solidaridad y responsabilidad social, como lo es en el caso particular de estudio, cumpliendo con las obligaciones tributarias, y qué mejor a tiempo y no esperar a un procedimiento de ejecución.

En definitiva toda medida precauteladora para su correcta y adecuada aplicación y operatividad, deberá ser equitativa a la obligación tributaria adeudada, y no dar lugar a un grave perjuicio, imposible de reparar o subsanar.

²⁶ NAVARRETE, Susana, DERECHO TRIBUTARIO, DOCTINAS ESENCIALES 1936-2010, Editorial La Ley, 2010, Argentina, pg. 31.



BIBLIOGRAFÍA

AVELLANEDA, Alejandro, Derecho Tributario mano derecha de la sociedad, tomo I, Edición XI, Editorial Caperuza, Argentina, 2010.

BAYONA, Miguel, “El Proceso Coactivo en el Ecuador y su Jurisprudencia”, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador, 2010.

BARROS, Marcelo, Propuesta de Gestión para la ejecución coactiva, aplicable a la Administración Tributaria Central, Universidad Politécnica Salesiana, Ecuador, 2010.

DANTE, Barrios de Ángelis, “Teoría del Proceso”, Editorial B de f, II Edición, 2002, Montevideo, Buenos Aires.

FERNANDEZ LEON, Diana Gisela, La ejecución coactiva tributaria, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2009.

FERNANDEZ, Pedro, Derecho Aduanero, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1966

GAONA MONCAYO, María, Análisis de las opciones para el remate en la jurisdicción coactiva, Universidad Técnica Particular de Loja, Ecuador, 2003.

Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito, Ecuador

PATÍÑO, Rodrigo; ILLINGWORTH, Teodoro, Léxico Jurídico Tributario, Editorial Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, II Edición, 2009, Cuenca, Ecuador.

NAVA TOLENTINO, José, El procedimiento de cobranza coactiva, Instituto Pacífico Academia Internacional de Derecho Tributario, Perú, 2012.

NAVARRETE, Susana, DERECHO TRIBUTARIO, DOCTINAS ESENCIALES 1936-2010, Editorial La Ley, 2010, Argentina.

PEREZ ROLDAN, Julio, CURSO DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Editorial La Ley, 2008, España.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, Mara, Formas de suspensión del procedimiento de ejecución coactiva tributaria, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010.



RODRIGUEZ, María José, El acto administrativo Tributario, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004, Buenos Aires, Argentina.

SANCHEZ, Manuel, Jurisdicción Coactiva, Teoría Práctica-Jurisprudencia, Editorial Jurídica del Ecuador, 2008, Quito, Ecuador.

SERRANO ANTON, Fernando, Recaudación Ejecutiva y Hacienda Local, Editorial Thomson Civitas, 2008, Madrid, España.

TOSCANO, Luis, Procedimientos Administrativos y Contencioso en Materia Tributaria, Editorial Correo Legal, 2006, Ecuador.

ZAVALA EGAS, Jorge, Derecho Tributario Aduanero, Editorial ENIDO, 2000, Guayaquil, Ecuador.

ENLACES ELECTRÓNICOS CONSULTADOS

URIBE, Alberto, www.avdt.org.ve/sitio/images/AVDT/Investigacion/Cautelares_fisco.pdf, fecha de consulta 27 de Junio de 2014.

ZAMBRANO, Alex, <http://alexzambrano.webnode.es/news/medidas-cautelares-en-la-cobranza-coactiva-sunat/>, fecha de consulta 27 de Junio de 2014.

www.mineduacion.gov.co/1621/articles-100260_archivo_pdf1.pdf, fecha de consulta 13 de Agosto de 2014



ANEXOS